



SAPIENZA
UNIVERSITÀ DI ROMA

FACOLTÀ DI ECONOMIA

SCUOLA DI DOTTORATO IN IMPRESA, FINANZA, AMBIENTE,
TERRITORIO E ISTITUZIONI NELL'ECONOMIA GLOBALE

DOTTORATO DI RICERCA IN DIRITTO PUBBLICO DELL'ECONOMIA

**IL SISTEMA DEI CONTROLLI INTERNI ED ESTERNI DI
FINANZA PUBBLICA**

DOTTORANDO

DOTT. FILIPPO BARBAGALLO

TUTOR

PROF.SSA ELENA PAPARELLA

ANNO ACCADEMICO 2011/2012

INDICE

PREMESSA

1. Il contesto della ricerca.....pag. 6
-

CAPITOLO I

ENTI PUBBLICI E SOCIETA' PUBBLICHE

1. La nascita degli enti pubblici quali soggetti di diritto pubblico ed i primi dibattiti sui controlli.....pag. 11
 - 1.1 Le vicende successive alla nascita degli enti pubblici: i tre periodi storici.....pag. 15
 2. Il fenomeno delle società pubbliche.....pag. 19
 - 2.1. L'articolo 2449 del codice civile.....pag. 21
 3. Brevi cenni sulla nozione di “organismo di diritto pubblico” tra ricostruzione normativa ed indirizzi giurisprudenziali.....pag. 23
-

CAPITOLO II

DEFINIZIONI, AMBITO ED EVOLUZIONE DEI CONTROLLI

1. La nozione generale di “controllo”: tipologie e distinzioni.....pag. 31
2. La disciplina costituzionale dei controlli.....pag. 38
3. La giurisprudenza costituzionale in tema di controlli.....pag. 42
4. Distinzione tra controlli interni e controlli esterni.....pag. 49
5. Evoluzione normativa dei controlli.....pag. 52

6. Ridimensionamento del controllo preventivo di legittimità sugli atti ed introduzione dei controlli successivi sull'attività.....	pag. 57
---	---------

CAPITOLO III

IL SISTEMA DEI CONTROLLI INTERNI

1 L'evoluzione normativa del sistema dei controlli interni in applicazione dell'art. 97, comma 1, della Costituzione.....	pag. 62
2 I controlli di efficienza: il decreto legislativo n. 286/1999 come evoluzione del decreto legislativo n. 29/1993.....	pag. 66
2.1 Il controllo di regolarità amministrativo contabile.....	pag. 75
3 Le attribuzioni della Ragioneria generale dello Stato.....	pag. 79
3.1. Gli Uffici centrali di bilancio, le Ragionerie territoriali dello Stato e cenni sul controllo svolto dal sistema delle ragionerie.....	pag. 82
3.2. I servizi ispettivi di finanza pubblica (S.I.Fi.P.).....	pag. 86
3.2.1. L'ispezione amministrativa: genesi e caratteristiche.....	pag. 90
3.2.2. Verifiche ispettive e "nuova" legge di contabilità e finanza pubblica: la sentenza della corte costituzionale n. 370 del 15 dicembre 2010.....	pag. 93
3.2.3. Considerazioni dottrinarie sull'articolo 14 della nuova legge di contabilità e finanza pubblica (legge n. 196/2009): "codifica" delle verifiche ispettive e "prudenza" del legislatore.....	pag. 96
3.2.4. Le motivazioni della Consulta: la rilevanza delle leggi di coordinamento della finanza pubblica.....	pag. 100
3.2.5. Stato della giurisprudenza costituzionale in materia di verifiche ispettive dei S.I.Fi.P.....	pag. 104
3.3. I rappresentanti del Ministero dell'economia e delle finanze in seno ai collegi di revisione e sindacali degli enti ed organismi pubblici: controllo	

ed esigenze di terzietà, imparzialità e neutralità.....	pag. 110
3.3.1. La sentenza della Corte costituzionale n. 122/2011 e la “manovra economica 2011” in tema di presenza del rappresentante del Ministero dell’economia e delle Finanze e considerazioni sullo stesso.....	pag. 116
4 La legge di riforma della contabilità e finanza pubblica: le deleghe in materia di controlli saranno coordinate fra loro?.....	pag. 119
5 Il decreto legislativo 30 giugno 2011, n. 123 di riforma dei controlli di regolarità amministrativa e contabile	pag. 126

CAPITOLO IV

CONTROLLI “ESTERNI” E PROBLEMATICHE DELLE SOCIETA’ “PUBBLICHE”

1. I controlli “esterni” di finanza pubblica: premessa.....	pag. 136
2. Il controllo preventivo di legittimità.....	pag. 140
3. Il controllo “collaborativo” nei confronti delle autonomie locali.....	pag. 142
4. Il controllo della Corte dei conti sulla gestione degli enti a cui lo Stato contribuisce in via ordinaria.....	pag. 145
4.1. Il sistema di controllo della Corte dei conti previsto dalla legge 21 marzo 1958, n. 259: attuazione del precetto costituzionale.....	pag. 148
4.2. Soggetti attivi del controllo e natura dello stesso sugli enti sovvenzionati e sulle S.p.A. a maggioranza dello Stato.....	pag. 155
4.3. La gestione finanziaria degli enti e delle società quale oggetto del controllo della Corte dei conti.....	pag. 158
5. La collocazione della corte dei conti nell’attuale contesto storico e l’evoluzione dell’attività della Sezione controllo enti.....	pag. 164
6. Problematiche del controllo esterno connesse ai processi di	

privatizzazione di imprese ed attività economiche: il tema dell'ambito soggettivo dei destinatari del controllo.....	pag. 171
6.1 Il fenomeno delle privatizzazioni.....	pag. 172
6.2 La natura giuridica delle società derivanti dai processi di privatizzazione e la relativa giurisprudenza costituzionale.....	pag. 174

CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE

1. Considerazioni finali sulla funzione dei controlli.....	pag. 179
2. Una possibile soluzione: necessità di un effettivo raccordo tra controlli interni e controlli esterni.....	pag. 184

BIBLIOGRAFIA

PREMESSA

1. Il contesto della ricerca

Scopo della presente trattazione è l'analisi dell'evoluzione del sistema dei controlli amministrativi e finanziari nella pubblica amministrazione e dell'impatto, anche in termini di efficacia, che tale sistema dei controlli ha avuto all'interno degli enti e delle società pubbliche.

Ciò in quanto l'evoluzione di tale materia risulta strettamente collegata alle trasformazioni dell'organizzazione amministrativa e dello stesso concetto di funzione pubblica, della forma di Stato, e dalle relazioni intergovernative tra i diversi livelli di governo, nonché dai rapporti tra le varie componenti soggettive dell'amministrazione, di modo che le riforme in tali settori incidono in maniera più o meno diretta, ma comunque inevitabilmente, sul sistema dei controlli che risulta, pertanto, in continuo divenire e mai definitivamente cristallizzato.

Precipuamente, verrà affrontato, pertanto, il tema dell'efficacia del sistema dei controlli, sia interni che esterni, su enti ed organismi pubblici e sulle società a partecipazione pubblica, illustrandone le ragioni della loro nascita, nonché il dibattito sul relativo controllo.

Il termine "controllo", come si vedrà, abbraccia un'ampia gamma di significati. Sarà necessario, pertanto, inquadrare le diverse nozioni di "controllo", evidenziando le varie definizioni fornite sia dalla dottrina che dalla giurisprudenza.

Punto di partenza della suddetta analisi è la definizione del concetto classico, o tradizionale, di controllo inteso quale "verificazione di regolarità di una funzione, che presuppone un parametro e alla quale consegue una misura"¹, denotando la sua funzione accessoria rispetto all'azione

¹ M.S. Giannini, *Controllo: nozioni e problemi*, in "Rivista trimestrale di diritto pubblico", 1974, p. 1263 ss.; vedasi anche M.S. Giannini, *Manuale di diritto amministrativo*.

dell'amministrazione attiva e rispetto alla quale organi diversi effettuano una valutazione di regolarità in relazione a diversi parametri e con diversi effetti.

La casistica delle tipologie di controllo risulta alquanto variegata e complessa ma, sotto il profilo oggettivo, è possibile delineare le due grandi categorie del controllo: quello su singoli atti e quello sull'attività.

Il primo può assumere quale parametro di riferimento il merito o la legittimità dell'atto amministrativo, mentre il controllo sull'attività può avere ad oggetto la gestione, la programmazione, etc..

Sotto il profilo funzionale possono essere distinti i controlli impeditivi, a pena di inefficacia dell'atto, dai controlli collaborativi finalizzati ad individuare e segnalare alle amministrazioni controllate i profili di criticità, allo scopo di favorirne processi di autocorrezione.

All'interno del generale sistema dei controlli amministrativi maggiore rilevanza vanno assumendo, negli ultimi anni, i controlli contabili e finanziari.

Il controllo contabile è finalizzato alla verifica della conformità degli atti controllati alle regole contabili e, più in generale, all'adeguatezza delle regole contabili applicate, mentre il controllo finanziario è volto ad assicurare il rispetto di vincoli quantitativi imposti alla gestione finanziaria delle amministrazioni pubbliche².

Detti controlli possono avere ad oggetto tanto singoli atti (controlli di ragioneria sulla legittimità del titolo di spesa, controllo preventivo di legittimità della Corte dei conti) quanto l'attività (es. controllo della Corte dei conti sulla sana gestione finanziaria degli enti locali) e sono riconducibili (tranne talune eccezioni) alla categoria dei controlli di legittimità, in quanto il parametro del controllo è rappresentato dalla conformità a regole contabili (nel caso del controllo contabile), o a regole quantitative (nel caso, invece, del controllo finanziario sulla copertura degli atti di spesa o sul rispetto degli equilibri finanziari)³.

² A. Brancasi, *I controlli sulle autonomie nel nuovo quadro istituzionale*, Atti del convegno di studi di scienza dell'amministrazione, Varenna, 21-23 Settembre 2006, Giuffrè, Milano 2007, pag. 377.

³ A. Brancasi, op. cit., p. 378.

Ciò posto, la ricerca analizzerà la dicotomia tra controlli “interni” di finanza pubblica, effettuati dalla Ragioneria Generale dello Stato e controlli “esterni” di finanza pubblica, attuati dalla Corte dei Conti, esaminando il sottostante fondamento costituzionale degli stessi.

Verranno, quindi, affrontate le disposizioni della legge di riforma della contabilità e finanza pubblica⁴ - legge n. 196/2009 - entrata in vigore il 1° gennaio 2010, le deleghe in materia di controlli previste dalla stessa e la relativa attuazione.

La legge n. 196/2009 intende realizzare la gestione unitaria della finanza pubblica e l’armonizzazione contabile in linea con la riforma del federalismo fiscale di cui alla legge n. 42/2009.

Con tale legge si realizza il principio, spesso invocato in passato, della condivisione degli obiettivi di finanza pubblica a tutti i livelli di governo e tra tutti i soggetti che compongono l’amministrazione pubblica.

Ciò al fine di poter disporre di dati certi sulla finanza dei diversi livelli di governo nel quadro dei vincoli europei, nonché al fine di garantire una compiuta attuazione dell’art. 119 Cost. e, più in generale, del Titolo V della stessa.

Essa, inoltre, intende adeguare strumenti e procedure di finanza pubblica al contesto dell’Unione europea.

Per raggiungere tali obiettivi, la legge n. 196/2009 riserva un intero titolo all’attività di controllo e monitoraggio dei conti pubblici attribuendo compiti e responsabilità, definendo procedure e introducendo nuovi strumenti funzionali allo svolgimento di tale attività.

Nello specifico, verrà trattato il sistema dei controlli interni e delle sue caratteristiche, con riferimento anche al tema dell’efficacia delle verifiche amministrativo-contabili effettuate dai Servizi Ispettivi di Finanza Pubblica

⁴ Al riguardo, occorre porre in rilievo come i cultori di finanza pubblica hanno evidenziato che, nell’ultimo trentennio, con cadenza decennale, la contabilità pubblica italiana è stata interessata da riforme che ne hanno interessato vari aspetti. Mentre la legge n. 468/1978 ha istituito la legge finanziaria, la legge n. 362/1988 ne ha modificato il contenuto, la legge n. 209/1997 è, invece, intervenuta, anche se parzialmente, sul bilancio dello Stato, senza mutarne però la natura.

(S.I.Fi.P.) e della presenza del rappresentante del Ministero dell'Economia e delle Finanze (M.E.F.) in seno ai collegio di revisione e sindacali presso enti ed organismi pubblici.

Verrà prestata attenzione, infatti, alle disposizioni di cui agli articoli 14 e 16 della legge n. 196/2009, laddove viene prevista, rispettivamente, la possibilità di effettuare, tramite i servizi ispettivi di finanza pubblica, verifiche sulla regolarità della gestione amministrativo-contabile delle amministrazioni pubbliche, ad eccezione delle regioni e delle province autonome di Trento e di Bolzano e che deve essere assicurata la presenza di un rappresentante del Ministero dell'Economia e delle Finanze presso i collegi sindacali e di revisione di tutte le amministrazioni pubbliche (con esclusione degli enti territoriali e degli enti e organismi da questi vigilati).

Detta previsione normativa è di notevole importanza, perché se è vero che il controllo svolto dai collegi è limitato, in quanto la cadenza temporale non consente un controllo approfondito e completo su tutta la gestione, è altrettanto vero che occorrerebbe prevedere effettivi meccanismi di adeguamento rispetto ai rilievi formulati dal Collegio, nel senso di dare un seguito a questi rilievi e non lasciare che “restino solo a verbale”⁵.

Come è stato stabilito dalla Corte costituzionale⁶, la previsione di un rappresentante del M.E.F. in tutti i Collegi di revisione o sindacali delle Pubbliche Amministrazioni assicura “*terzietà*”, “*imparzialità*” e “*neutralità*” alla funzione di controllo, non dismette la veste di soggetto deputato al “controllo della finanza pubblica”, consente al Ministero dell'Economia e delle Finanze di svolgere meglio l'attività di vigilanza e di monitoraggio su tutta l'area della spesa pubblica che rientra nel perimetro del conto consolidato delle Pubbliche Amministrazioni.

Verrà affrontato in maniera specifica, altresì, la problematica del controllo esterno effettuato dalla Corte dei conti sulle società pubbliche e dello stato della giurisdizione in materia di controllo sulla gestione degli enti

⁵ Workshop “*La sinergia dei controlli*”, Ragioneria Generale dello Stato, 3 marzo 2010.

⁶ Corte costituzionale, sent. n. 107/1987 (che verrà approfondita nel corso del presente lavoro).

pubblici economici⁷ e società pubbliche, determinatesi anche a seguito delle privatizzazioni di imprese ed attività economiche. Nell'ultimo capitolo, infine, verranno tratte le conclusioni della ricerca.

Anticipando il contenuto delle riflessioni svolte, si può cogliere nelle riforme dei controlli una controtendenza ai controlli preventivi di legittimità per far spazio a quelli successivi sulla gestione.

Si pone, pertanto, la riflessione sull'imprescindibile esigenza di ricondurre a logiche di sistema le diverse e, non sempre organiche, riforme normative in materia di controlli, in una fase di transizione verso un'organizzazione della Pubblica Amministrazione "multilivello", caratterizzata, tanto sotto il profilo delle funzioni amministrative, quanto sotto il profilo dell'allocazione delle risorse finanziarie, dalla ricerca di equilibrio tra il principio di unitarietà della Repubblica, il decentramento in senso federale e le istanze sovranazionali di matrice comunitaria.

Malgrado la complessità dell'attuale Amministrazione Pubblica ponga una riflessione di studio di nuove forme di controllo, è opportuno non tralasciare l'indagine sul tradizionale assetto dei controlli amministrativi, anche allo scopo di fornire una ricostruzione sistematica, non facilmente riscontrabile sul piano normativo, essendo la materia caratterizzata da una disciplina molto frastagliata, disorganica ed in continua evoluzione.

Il sistema dei controlli, infatti, ha subito una notevole evoluzione, soprattutto sotto il profilo delle tipologie di controllo e delle relative finalità, rispetto alla previsione costituzionale, soprattutto in relazione alla tipologia dei controlli relativi alla fase della gestione, con la progressiva riduzione dei controlli preventivi di legittimità (previsti nella disciplina costituzionale), tanto da parlare di "crisi" dei controlli amministrativi e l'introduzione dei controlli successivi sui risultati.

⁷ "Ente pubblico economico" è la denominazione originariamente impressa dalla giurisprudenza e dalla dottrina agli enti pubblici operanti nel campo della produzione e svolgenti attività esclusivamente o prevalentemente economica.

CAPITOLO I

ENTI PUBBLICI E SOCIETA' PUBBLICHE

SOMMARIO: 1. La nascita degli enti pubblici quali soggetti di diritto ed i primi dibattiti sui controlli. – 1.1. Le vicende successive alla nascita degli enti pubblici: i tre periodi storici. 2. Il fenomeno delle società pubbliche. – 2.1. L'articolo 2449 del codice civile. – 3. Brevi cenni sulla nozione di “organismo di diritto pubblico” tra ricostruzione normativa ed indirizzi giurisprudenziali.

1. La nascita degli enti pubblici quali soggetti di diritto pubblico ed i primi dibattiti sui controlli

Storicamente, i primi enti pubblici nazionali nacquero per svolgere compiti individuati direttamente dalla legge e non derivati dall'ordinamento⁸.

Benché la vicenda dovesse, comunque, essere ricondotta alla volontà dello Stato, che era l'ente titolare del potere legislativo, l'individuazione dei fini ad opera della legge era considerata particolarmente significativa per riconoscere agli enti una speciale autonomia. Essa metteva in evidenza che quei compiti erano acquisiti “originariamente” dall'ente e non “trasferiti” dallo Stato, e che l'ente, e non lo Stato, era il soggetto più idoneo a svolgerli.

Sotto il profilo dell'attività, il materiale svolgimento di quei compiti, comportava l'esercizio di quei poteri, mai fino ad allora esercitati da soggetti pubblici. Conseguentemente, le modalità di gestione erano libere, non dovevano seguire modelli e procedure precedentemente utilizzati.

⁸ Cfr., tra gli altri, M.S. Giannini, *Il problema dell'assetto e della tipizzazione degli enti pubblici nell'attuale momento*, Convegno di studi “Riordinamento degli enti pubblici e funzioni delle loro avvocature”, Napoli, 21 – 22 ottobre 1973; M. Nigro, *Gli enti pubblici con dimensione territorialmente definita: problemi vecchi ed esperienze nuove*, in *Rivista Trimestrale di Diritto Pubblico*, n. 2, 1976, p. 531 e ss.; S. Cassese, *Gli statuti degli enti di Beneduce*, in “E' ancora attuale la legge bancaria del 1936?”, Nis, Roma, 1987; V. Cerulli Irelli – G. Morbidelli, *Ente pubblico ed enti pubblici*, G. Chiappichelli editore, Torino, 1994.

Sotto questo aspetto, si notava una sostanziale differenza tra i nuovi enti a carattere nazionale e gli enti territoriali fino ad allora conosciuti. Questa differenza era percepibile al momento della gestione. L'ente territoriale, infatti, gestiva il potere nella misura in cui la competenza statale era stata trasferita e secondo modalità prestabilite. I nuovi enti, creati con una legge dello Stato, potevano agire ponendo in essere attività diverse che erano espressione della loro autonomia. Più che il modo della loro costituzione era proprio la loro capacità di gestire e le forme in cui essa si svolgeva ad allontanare gli enti dallo Stato.

Sotto il profilo soggettivo, la comparsa di queste entità non statali, ma pari allo Stato per ampiezza di azione, spezzava l'ideale unità dello Stato e costituiva il segno più vistoso della forza dello Stato-comunità⁹ e gli enti erano definiti soggetti di diritto pubblico e come tali autonomi dallo Stato¹⁰.

Sotto il profilo della gestione, invece, si affermava che essi avevano una gestione autonoma.

Pertanto, personalità giuridica e ed autonomia di gestione costituivano, per gli enti, un binomio inscindibile¹¹. Ciò ha indotto gli studiosi a ritenere che l'autonomia di gestione, di cui godeva l'ente pubblico, investiva non solo gli aspetti amministrativi, ma anche quelli finanziari e di gestione.

L'autonomia finanziaria, in particolare, diveniva assai significativa in relazione all'attività di controllo cui l'ente doveva essere sottoposto¹².

Il dibattito dottrinale che accompagnò la nascita e lo sviluppo degli enti pubblici nazionali ruotava attorno al concetto di Stato, ma taceva in ordine ai profili del controllo. Di pari passo, il dibattito politico era attento ai problemi operativi, proclamava la necessaria mancanza di vincoli e sottolineava, in

⁹ R. Perez, *La disciplina finanziaria degli enti pubblici dalla prima guerra mondiale agli anni sessanta*, in (a cura di) R. Perez, "La disciplina finanziaria e contabile degli enti pubblici", Bologna, 1991, p. 19 - 20.

¹⁰ R.L. Levi, *La persona giuridica pubblica*, in Rivista Trimestrale di Diritto Pubblico, n. 3, 1951, p. 610.

¹¹ M.S. Giannini, *Autonomia ad vocem* (voce), Enc. Dir., IV, Milano, 1959.

¹² E' stato da sempre discusso il tema del controllo. Da un lato, è stato osservato che non ogni forma di controllo esprime il carattere pubblico dell'ente controllato, potendovi essere enti pubblici non soggetti a controllo statale. Altri, invece, hanno osservato che la persona giuridica pubblica debba essere sempre controllata.

particolare, l'agilità di azione che derivava agli enti dalla mancanza di burocratizzazione e dall'assenza dei controlli previsti per le amministrazioni statali.

In tale contesto, ogni specie di controllo veniva a rappresentarsi come la negazione di quella efficienza il cui perseguimento aveva portato alla creazione delle “nuove amministrazioni”¹³.

Studiosi e politici giungevano, pertanto, al medesimo risultato in ordine ai controlli: i primi non li avevano preso in considerazione, i secondi, addirittura, ne reclamavano l'assenza.

Sotto il profilo dell'autonomia finanziaria, si reclamava, in particolare, che lo Stato doveva intervenire solo al momento della costituzione di un ente, garantendone la sufficienza delle entrate e la loro continuità, astenendosi poi a qualsiasi ingerenza nella gestione¹⁴. Le entrate, inoltre, non dovevano avere destinazioni predeterminate, sull'osservanza delle quali vigilare. L'ente rimaneva obbligato solo ad agire nel rispetto delle norme statutarie, per il conseguimento dei fini istituzionali. Ciò è stato tradotto, spesso, nell'adozione di norme, congregate in modo da non ammettere interferenze dello Stato sull'attività degli enti. Lo stesso Consiglio di Stato (n. 577 del 14 luglio 1939) ha affermato che l'amministrazione di un ente pubblico non è obbligata a motivare i propri atti discrezionali. In ogni caso, era escluso che l'attività di vigilanza statale potesse estrinsecarsi nel momento in cui l'ente assumeva specifiche decisioni¹⁵.

A sottolineare l'assenza di regole all'interno delle quali gli enti potevano operare, è stato segnalato il caso di enti operanti senza che fosse stato emanato uno statuto. Ciò in quanto, se la legge istitutiva dell'ente, pur

¹³ F.S Nitti, *Discorsi parlamentari, pubblicati per deliberazione della Camera dei Deputati*, II, Roma, 1974, p. 584 - 585; F. Barbagallo, *Nitti*, Torino, 1984, p. 166.

¹⁴ E' stato chiarito, infatti, che l'espressione “autonomia finanziaria” non significava necessariamente mettere l'ente in condizioni di procurarsi da sé le proprie entrate.

¹⁵ Ciò corrispondeva, ad esempio, alla vigilanza sull'osservanza dello statuto, sui limiti e le modalità di assunzione di impiegati, sull'esame del bilancio annuale dell'ente, dopo l'approvazione da parte del consiglio di amministrazione dell'ente medesimo e solo in casi eccezionali era prevista un'espressa autorizzazione ministeriale in ordine all'eventuale assunzione di partecipazioni azionarie, alla concessione di mutui a società cui l'ente possedeva la maggioranza o all'approvazione del programma di attività.

richiedendo l'emanazione di uno statuto, dettava le regole fondamentali di funzionamento dell'ente, dava luogo ad una situazione regolarmente disciplinata¹⁶.

Gli enti, dunque, non dovevano seguire la disciplina contabile statale, che, con il suo doppio controllo preventivo, si frapponeva all'attuazione tempestiva delle decisioni amministrative e ne ostacolava la gestione. Nella sostanza ciò ha significato che, nei primi periodi di vita degli enti pubblici, autonomia contabile ha significato non solo la possibilità di vivere al riparo dalla normativa contabile pubblica, ma anche quella di operare senza seguirne alcuna¹⁷.

Pertanto, sotto il profilo organizzativo gli enti presentavano una struttura più snella di quella statale; sotto il profilo gestionale, gli enti non erano sottoposti ad alcuna regola e, conseguentemente, anche i controlli non potevano essere quelli frenanti cui erano sottoposti gli enti pubblici tradizionali¹⁸.

¹⁶ F. Barbagallo, *Nitti, op. cit.*, pag. 166.

¹⁷ R. Perez, *op. cit.*, pag. 25.

¹⁸ E Pianesi, *I conti degli enti pubblici*, in "La disciplina finanziaria e contabile degli enti pubblici", cit., pag. 163 ss..

1.1 Le vicende successive alla nascita degli enti pubblici: i tre periodi storici

Le vicende successive alla nascita degli enti pubblici possono essere esaminate, sotto un profilo cronologico, individuando tre periodi a cui corrispondono tre differenti momenti di percezione del problema da parte dei pubblici poteri¹⁹.

Il primo periodo, che va dall'inizio del secondo decennio del secolo fino al 1939, vede aumentare il numero degli enti a seguito dello scoppio della prima guerra mondiale, della sua conclusione e dell'avvento del fascismo, il quale creò un congruo numero di enti pubblici.

La supposta autonomia finanziaria degli enti si mostrava, tuttavia, molto limitata, risultando, il più delle volte del tutto inesistente e gli stessi enti pubblici pesavano in misura crescente e in numero sempre maggiore sul bilancio dello Stato.

Da questa constatazione prendono forma i primi tentativi, che risalgono alla fine degli anni Venti, di sottoporre ad un controllo i loro bilanci.

Tentativi che indussero il governo ad intervenire, nel 1939, con due leggi: la legge 19 gennaio 1939, n. 129, istitutiva della Camera dei fasci e delle corporazioni, che sottoponeva i progetti di bilancio ed i rendiconti di alcuni enti amministrativi, di importanza nazionale, che si alimentavano direttamente o indirettamente sul bilancio dello Stato, al controllo della Camera dei fasci e delle corporazioni e la legge 26 luglio 1939, n. 1037, sull'ordinamento della Ragioneria generale dello Stato, che affidava alla Ragioneria medesima il controllo sulla spesa degli enti.

Dette leggi si proponevano, sostanzialmente, di sottoporre gli enti pubblici ad un controllo politico, accentuando, inoltre, la vigilanza amministrativa nei confronti degli enti dotati di organi di revisione.

¹⁹ Sul tema dei "pubblici poteri", vedasi, per un'esaustiva illustrazione, M. D'Alberti, *Poteri pubblici, mercati e globalizzazione*, Il Mulino, 2008.

Il secondo periodo, che va dal 1939 al 1964, vede l'entrata in vigore della Costituzione ed, in essa, degli articoli 97 e 100, che verranno successivamente analizzati in maniera specifica.

In questo periodo viene emanata la prima normativa sul controllo degli enti, ha inizio l'attività di controllo sugli stessi da parte della Corte dei conti ed emergono le prime esigenze di coordinare i conti degli enti pubblici con quelli dello Stato.

Ciò in quanto le norme del 1939 non determinavano regole finanziarie e contabili per gli enti, né indicavano le procedure di spesa che essi avrebbero dovuto seguire.

In questa situazione, a seguito dell'emanazione dell'articolo 100 della costituzione, intervenne la legge 21 marzo 1958, n. 259, che disciplinò la partecipazione della Corte dei conti al controllo sulla gestione finanziaria degli enti contribuiti, in via ordinaria, dallo Stato. Esistevano, tuttavia, enti che, pur alimentandosi sulla finanza pubblica, sfuggivano al controllo della Corte, in quanto non ricompresi nella nozione di enti contribuiti in via ordinaria.

Allo stesso modo, anche i tentativi operati con la legge n. 62/1964 di sottoporre la finanza degli enti pubblici al controllo restarono senza effetti. Questa legge, che riformava in modo radicale l'approvazione del bilancio dello Stato, descriveva le modalità con cui gli enti dovevano redigere il bilancio (documento contabile che, però, numerosi enti non elaboravano).

Il terzo periodo, che va dagli anni Settanta ad oggi, vede la piena acquisizione del problema, da parte dei pubblici poteri, del controllo sugli enti pubblici.

A metà degli anni Settanta viene emanata la legge 20 marzo 1975, n. 70, con il compito di riordinare gli enti pubblici, sopprimendo quelli inutili e trasferendo alle regioni quelli di pertinenza regionale²⁰.

L'articolo 30 di detta legge obbligava gli enti che ricadevano nella sua disciplina a compilare un bilancio di previsione ed un conto consuntivo,

²⁰ M.S. Giannini, *Il problema dell'assetto e della tipizzazione degli enti pubblici nell'attuale momento*, in "Riordinamento degli enti pubblici", Napoli, Jovene, 1974.

seguendo regole uniformi di classificazione delle entrate e delle spese, da emanarsi con decreto del Presidente della Repubblica.

Imponendo l'obbligo di redazione del bilancio, il legislatore compiva un grosso passo in avanti che non gli era riuscito nel corso degli anni Cinquanta e Sessanta.

Tuttavia, ciò che è stato evidenziato dalla dottrina è che il problema del controllo e quello delle leggi attuative è rimasto parzialmente irrisolto.

Nel 1939, infatti, quando già era chiaro che gli enti pubblici si alimentavano sulla finanza statale, è stato previsto un controllo politico solo nei confronti di pochissimi enti, peraltro non chiaramente individuati.

Tale difficoltà, inoltre, è confermata dalla struttura stessa delle leggi che si sono occupate, nel corso dei tre periodi citati, di controllo sugli enti.

Di esse, solo una (la legge n. 259/1958) è espressamente finalizzata a tale scopo; le altre (la legge n. 129/1939, la legge n. 1037/1939, la legge n. 62/1964 e la legge n. 70/1975) si occupavano soprattutto della questione organizzativa degli enti ed incidentalmente si occupavano di controlli.

Peraltro, se le esigenze di sottoporre a controllo vengono esplicitate normativamente nel 1939, va ricordato che già verso la fine degli anni Venti, due circolari del Governo mettevano in luce tale esigenza. La stessa Giunta del bilancio, nel 1929, al momento della discussione del Rendiconto generale dello Stato per l'anno 1927-1928 segnalava la necessità di sottoporre gli enti controllo.

Tuttavia, le ricordate circolari, muovendo dall'osservazione della dipendenza finanziaria degli enti dallo Stato, non collegava a questa situazione la necessità del controllo, piuttosto richiedeva, tramite le amministrazioni vigilanti, di imporre agli organismi in questione la più rigorosa parsimonia.

Ciò che viene in rilievo è il dibattito, dai contorni difficili e contraddittori, sul ruolo da assegnare ai controlli ed alla loro estensione.

Tale dibattito vedeva contrapporsi due schieramenti; il primo riteneva che gli enti dovessero essere sottoposti almeno a principi di vigilanza generali ed uniformi, già presenti nell'ordinamento come, ad esempio, quello che i

Ministeri vigilanti svolgevano sui bilanci; un secondo schieramento sosteneva che una disciplina finanziaria e contabile degli enti, considerati ormai un tutt'uno con la finanza statale, fosse sì necessaria, ma dovesse essere tale da rispettarne l'autonomia e la diversità.

2. Il fenomeno delle società pubbliche

L'espressione "società a partecipazione pubblica" indica un fenomeno non omogeneo ed, anzi, estremamente vario e diversificato, ma, in ogni caso, la partecipazione di un ente pubblico ad una società di tipo capitalistico²¹ rappresenta un'ipotesi di allargamento di intervento pubblico nell'economia, concorrendo a determinare quella speciale forma di intervento dello Stato che va sotto il nome di economia mista²².

In taluni casi, l'intero capitale sociale è stato ripartito tra lo Stato ed altri enti pubblici, dando luogo al cd. "azionariato di Stato", talora invece la partecipazione statale è stata attuata insieme a soggetti privati, potendo assumere una partecipazione maggioritaria o minoritaria.

E' oggi generalmente riconosciuto che tale fenomeno della partecipazione statale in società ha trovato la sua origine verso la seconda metà del 1800 in Germania, per poi diffondersi in Austria, in Belgio ed in Francia e, partire dal secondo dopoguerra, in Italia, trovando, anzi, un'affermazione più ampia che in tutti gli altri paesi ed assumendo caratteristiche sue proprie²³.

Detto fenomeno ha determinato talune peculiarità. In primo luogo, è stato rilevato che la presenza di società pubbliche abbracciava quasi tutti i settori economici ed era una presenza preponderante per investimenti, per personale addetto e per fatturato.

Altro elemento caratterizzante è che, salvo eccezioni, la partecipazione pubblica avviene non mediante assunzione diretta da parte dello Stato, ma tramite enti pubblici, determinando un "filtro" fra Stato e società, allo scopo di rendere più agevole la loro gestione.

Su tale aspetto, occorre ricordare che la relazione del guardasigilli al Re su codice civile del 1942 (rel. n. 998) evidenziava che l'utilizzo delle società

²¹ Non essendo ammissibile la partecipazione di un soggetto pubblico ad una società personale per l'incompatibilità delle responsabilità con la normativa che presiede alla spesa pubblica.

²² S. Cassese, *Azionariato di Stato*, in *Enciclopedia dir.*, IV, Milano, 1959, pag. 774; cfr. anche M. D'Alberti, *Poteri pubblici, mercati e globalizzazione*, Il Mulino, 2008.

²³ A. Rossi, (voce) *Società con partecipazione pubblica*, in *Enciclopedia Giuridica*, Treccani, 1993, Vol. XXIX.

per azioni da parte dell'ente pubblico avviene “per assicurare alla propria gestione (cioè delle imprese) maggiore snellezza di forma e nuove possibilità realizzatrici”.

L'utilizzo dell'ente pubblico come tramite tra Stato e società corrispondeva, infatti, all'esigenza di sottrarre agli organi dello Stato, legati alle rigide regole della contabilità pubblica, la gestione diretta di un'attività che per sua natura richiede snellezza di forme e prontezza di decisioni, impossibili da rinvenirsi in organi burocratici²⁴.

Questo processo di intervento pubblico nell'economia, iniziato a partire dagli anni Trenta ed estesosi fino agli anni Settanta, ha iniziato a dare segnali di sofferenza a partire dagli anni Ottanta, nel corso dei quali, la percezione del sostanziale fallimento di buona parte del modello dell'impresa pubblica, arguibile dal deficitario livello di redditività e dall'insoddisfacente condizione dei servizi prestati, ha indotto tutti i governi dei maggiori Paesi occidentali a smantellare tale apparato e ad intraprendere una politica dismissiva delle imprese pubbliche e delle partecipazioni statali, processo che prende il nome di “privatizzazione”, a cui si rinvia al capitolo IV.

²⁴ M.S. Giannini, *Le imprese pubbliche in Italia*, Rivista Soc., 1958, pag. 250 (ove viene richiamata l'opinione del Nitti).

2.1. L'articolo 2449 del codice civile

In ordine alle società pubbliche, occorre richiamare, se pur brevemente, la disciplina concernente la nomina dei rappresentanti dello Stato nell'organo amministrativo o di controllo, di cui all'art. 2449 del codice civile.

Su tale aspetto, merita di essere segnalata la sentenza della Corte di giustizia della CE del 6 dicembre 2007, in cause riunite C-463/04 e C-464/04, che, in linea con la propria giurisprudenza, ha dichiarato il previgente testo dell'art 2449 c.c. contrario all'articolo 56 del Trattato CE, in quanto attribuiva allo Stato o all'ente pubblico un potere di controllo sproporzionato rispetto alla loro partecipazione nel capitale della società.

Detta sentenza della Corte di Giustizia, in particolare, ha avuto ad oggetto le domande di pronuncia pregiudiziale sull'interpretazione dell'art. 56 TCE proposte alla Corte dal Tribunale Amministrativo Regionale per la Lombardia, secondo cui l'articolo 2449 c.c. (vecchio testo) consentiva agli azionisti pubblici di beneficiare della possibilità di partecipare all'attività del consiglio di amministrazione di una società per azioni con maggiore rilievo rispetto a quanto sarebbe loro normalmente concesso dalla loro qualità di azionisti e, quindi, forniva la possibilità di esercitare un'influenza che andava al di là dei loro investimenti, di godere di un potere di controllo sproporzionato rispetto alla sua partecipazione nel capitale della società.

A seguito della pronuncia, il testo ora vigente dell'art. 2449 c.c. (Società con partecipazione dello Stato o di enti pubblici) è il seguente: "Se lo Stato o gli enti pubblici hanno partecipazioni in una società per azioni che non fa ricorso al mercato del capitale di rischio, lo statuto può ad essi conferire la facoltà di nominare un numero di amministratori e sindaci, ovvero componenti del consiglio di sorveglianza, proporzionale alla partecipazione al capitale sociale.

Gli amministratori e i sindaci o i componenti del consiglio di sorveglianza nominati a norma del primo comma possono essere revocati

soltanto dagli enti che li hanno nominati. Essi hanno i diritti e gli obblighi dei membri nominati dall'assemblea. Gli amministratori non possono essere nominati per un periodo superiore a tre esercizi e scadono alla data dell'assemblea convocata per l'approvazione del bilancio relativo all'ultimo esercizio della loro carica.

I sindaci, ovvero i componenti del consiglio di sorveglianza, restano in carica per tre esercizi e scadono alla data dell'assemblea convocata per l'approvazione del bilancio relativo al terzo esercizio della loro carica.

Alle società che fanno ricorso al capitale di rischio si applicano le disposizioni del sesto comma dell'articolo 2346. Il consiglio di amministrazione può, altresì, proporre all'assemblea, che delibera con le maggioranze previste per l'assemblea ordinaria, che i diritti amministrativi previsti dallo statuto a favore dello Stato o degli enti pubblici siano rappresentati da una particolare categoria di azioni. A tal fine, è in ogni caso necessario il consenso dello Stato o dell'ente pubblico a favore del quale i diritti amministrativi sono previsti²⁵.

²⁵ Detto articolo è stato sostituito sei termini soprariportati dall'articolo 13, legge 25 febbraio 2008, n. 34 (Legge comunitaria 2007. Il testo del presente articolo in vigore prima della sostituzione disposta dalla citata legge n. 34 del 2008 era il seguente: "Se lo Stato o gli enti pubblici hanno partecipazioni in una società per azioni, lo statuto può ad essi conferire la facoltà di nominare uno o più amministratori o sindaci ovvero componenti del consiglio di sorveglianza.

Gli amministratori e i sindaci o i componenti del consiglio di sorveglianza nominati a norma del comma precedente possono essere revocati soltanto dagli enti che li hanno nominati.

Essi hanno i diritti e gli obblighi dei membri nominati dall'assemblea. Sono salve le disposizioni delle leggi speciali".

3. Brevi cenni sulla nozione di “organismo di diritto pubblico” tra ricostruzione normativa ed indirizzi giurisprudenziali

Ai fini della qualificazione dell’“organismo di diritto pubblico”, l’articolo 3, comma 26, del decreto legislativo n. 163/2006 (codice degli appalti pubblici)²⁶ richiede la contestuale presenza di taluni elementi essenziali, quali il soddisfacimento di bisogni di interesse generale, l'essere dotato di personalità giuridica e l'essere strettamente dipendente, per le modalità di finanziamento, di gestione o di controllo, dallo Stato, dagli enti locali o da altri organismi di diritto pubblico.

Se si guarda con attenzione alla giurisprudenza interna e comunitaria, nonché ad autorevole dottrina, si nota, tuttavia, che la questione della natura non industriale o commerciale dei bisogni che l’organismo soddisfa riveste un ruolo centrale nella definizione di “organismo di diritto pubblico”, in quanto confinante con quella di soggetti (come le imprese pubbliche) che, invece, si caratterizzano proprio per la natura industriale o commerciale dei bisogni che soddisfano.

Per qualificare, quindi, un “organismo di diritto pubblico”, il nodo centrale sul quale occorre concentrare l’attenzione è costituito dall’identificazione della natura dei bisogni che l’organismo soddisfa.

Sul punto, non aiuta di certo il dibattito sulla soggettività pubblica, accentuatosi nell’ultimo quindicennio in concomitanza con il sempre più frequente ricorso da parte dello Stato e degli enti pubblici territoriali alla costituzione di persone giuridiche di diritto privato.

²⁶ Art. 3, comma 26, D.Lgs. n. 163/2006.

L’«organismo di diritto pubblico» è qualsiasi organismo, anche in forma societaria:

- istituito per soddisfare specificatamente esigenze di interesse generale, aventi carattere non industriale o commerciale;
- dotato di personalità giuridica;
- la cui attività sia finanziata in modo maggioritario dallo Stato, dagli enti pubblici territoriali o da altri organismi di diritto pubblico oppure la cui gestione sia soggetta al controllo di questi ultimi oppure il cui organo d’amministrazione, di direzione o di vigilanza sia costituito da membri dei quali più della metà è designata dallo Stato, dagli enti pubblici territoriali o da altri organismi di diritto pubblico.

Gli enti pubblici spesso costituiscono società di diritto privato, alle quali affidare funzioni pubbliche mediante l'esercizio di una attività imprenditoriale.

Ciò non ha impedito ai giudici nazionali e comunitari di delimitare i confini tra pubblico e privato in materia di procedure concorsuali di evidenza pubblica finalizzate alla scelta dei contraenti cui affidare commesse di lavori, servizi o forniture.

Non sorprende, quindi, che un istituto come quello dell'organismo di diritto pubblico, ignoto al nostro ordinamento prima del recepimento delle direttive comunitarie in materia di appalti, continui tutt'oggi a risentire del dibattito sulla soggettività pubblica.

Occorre, tuttavia, chiarire che la definizione di "organismo di diritto pubblico" deve essere ricercata in relazione alla disciplina degli appalti.

È, quindi, solo in relazione alla tutela della concorrenza che vanno individuati gli elementi della definizione in argomento, in considerazione del fatto che la stessa definizione non viene data dalla normativa comunitaria in astratto, ma in relazione alla normativa, a protezione della concorrenza, dettata in materia di appalti.

Il legislatore comunitario, infatti, rende rilevante l'organismo di diritto pubblico non per farne una nuova categoria di soggetti pubblici, ma per sottoporlo alla disciplina dettata in materia di gare ad evidenza pubblica per l'aggiudicazione di appalti.

In questi termini, non è difficile intendere che, se il soggetto controllato dall'amministrazione pubblica è un mero schermo di questa, ovvero un'articolazione organizzativa della stessa, una modalità operativa per la gestione di attività che potrebbero essere esercitate con moduli pubblicistici, il soggetto stesso, ancorché costituito nelle forme privatistiche della società per azioni, deve essere sottoposto alla disciplina degli appalti pubblici.

In sostanza, la rilevanza della disciplina dell'evidenza pubblica, dal punto di vista della tutela della concorrenza, coincide con le aree occupate dall'amministrazione pubblica, anche in forma indiretta, come nel caso della

società *in house*, istituita per finalità di ordine pubblico, rappresentate dall'esigenza di equilibrio dei bilanci pubblici degli enti partecipanti.

In proposito è di rilievo la giurisprudenza della Corte di Giustizia delle Comunità Europee, chiamata, in sede di rinvio pregiudiziale, a chiarire il contenuto del diritto comunitario in ordine alla portata da attribuire alla nozione di “organismo di diritto pubblico”, ove emerge un orientamento interpretativo di tipo sostanziale e funzionale e gli elementi che, nella nozione, concorrono (alternativamente) ad integrare il requisito della cd. “dominanza pubblica” sono:

- la partecipazione finanziaria pubblica, che il legislatore nazionale con l'articolo 16-*bis* del decreto legge n. 248/2007, convertito in legge n. 31 del 28.2.2008, ha eletto non a caso a discriminare della giurisprudenza della Corte dei Conti per la responsabilità degli amministratori di società quotate partecipate da amministrazioni pubbliche;
- la designazione dei componenti l'organo di amministrazione e l'influenza esercitabile per il loro tramite sulla gestione.

In maniera sostanzialmente analoga, pur con qualche comprensibile oscillazione, anche la giurisprudenza nazionale si muove nella direzione segnata dalla giurisprudenza comunitaria²⁷.

Il caso dell'Ente Fiera di Milano²⁸ è emblematico in tal senso, in quanto in quell'occasione è stato affermato che l'attività fieristica non soddisfa “solamente [...] l'interesse particolare” di “produttori e commercianti” ma “fornisce parimenti ai consumatori che frequentano tali manifestazioni un'informazione che consente ai medesimi di effettuare le proprie scelte in condizioni ottimali”, per cui “l'impulso per gli scambi che ne deriva può essere ricondotto all'interesse generale”.

²⁷ Come fa, ad esempio, il Tar Lombardia, Milano, 11 gennaio 1995, n.54 ed il Consiglio di Stato, Sez. IV, 13 febbraio 1996, n.147 e Sez. VI, 21 aprile 1995, n. 353.

²⁸ Sulla cui qualificazione si sono pronunciati a più riprese il Tar Lombardia, il Consiglio di Stato e la Corte di Cassazione, nonché la Corte di giustizia, Sez. V, nella sentenza 10 maggio 2001, in cause riunite C-223/99 e C-260/99, pronunciandosi sulla questione pregiudiziale rimessagli dal Tar Lombardia, Milano, 5 marzo 1999, n. 10 (ord.).

Anche nella sentenza riguardante la società Autovie Venete S.p.a., il Consiglio di Stato, Sez. VI, 7 giugno 2001, n. 3090, afferma la sussistenza del requisito funzionale sulla base della valutazione in concreto dell'attività svolta dalla società.

Lo stesso convincimento è espresso anche nella decisione con la quale il Consiglio di Stato (Sez. VI, 2 marzo 2001, n. 1206) ritiene “non [...] dubitabile che Poste Italiane S.p.a. sia un organismo di diritto pubblico”, argomentando, quanto al requisito funzionale, che “la gestione del servizio postale costituisce un servizio pubblico inteso al soddisfacimento dei bisogni generali della collettività [...] non aventi carattere industriale o commerciale” poiché, “tenuto conto che per bisogno non industriale o commerciale non si intende la non imprenditorialità della gestione, ma la funzionalizzazione per il soddisfacimento di bisogni generali della collettività, il requisito deve ritenersi soddisfatto dalla circostanza che trattasi di società costituita per il principale fine di gestire il servizio postale e di essere il soggetto che fornisce l'intero servizio postale universale su tutto il territorio nazionale”.

Peculiare appare, inoltre, l'interpretazione che del criterio funzionale ha fatto il Consiglio di Stato, sez. VI, 4 giugno 2002, n. 4711, identificando quale “organismo di diritto pubblico” l'ENEL S.p.A..

Anche la dottrina che si è occupata della nozione si è concentrata principalmente intorno al nodo cruciale della nozione di organismo pubblico: vale a dire l'interpretazione del cd. requisito funzionale, tenendo comunque sempre conto del dato comunitario per cui l'“organismo di diritto pubblico” è, in definitiva, una nozione strettamente funzionale alla qualificazione di diverse figure giuridiche soggettive, affinché esse, così connotate, siano tenute all'applicazione della disciplina della concorrenza posta dal diritto comunitario.

La definizione di “organismo di diritto pubblico” è oggi significativamente ripresa dal Codice degli appalti pubblici (d. lgs. n. 163/2006) che, all'art. 3, comma 26, ripropone l'originaria formulazione della direttiva 89/440/CEE (poi modificata dalla direttiva 93/37/CEE), non a caso

comprensiva della forma societaria: “*L'organismo di diritto pubblico è qualsiasi organismo, anche in forma societaria...*”.

Non v'è dubbio, quindi, che l'«organismo di diritto pubblico» possa essere una persona giuridica istituita – anche in forma societaria – secondo le regole proprie del diritto privato. Sul punto, la *Corte di Giustizia CE*, 17 dicembre 1998, C- 306/97, *Coillte Teoranta* ha statuito che la forma dell'ente, e in particolare le norme osservate per la sua creazione (se pubblicistiche o privatistiche), non risultano decisive al fine della qualifica dell'ente quale “organismo di diritto pubblico”.

Quanto, poi, all'«influenza pubblica dominante», detta locuzione indica una situazione di stretta dipendenza dell'«organismo di diritto pubblico» nei confronti dello Stato, di un Ente territoriale ovvero di un altro organismo di diritto pubblico; dipendenza che ricorre, fra l'altro, quando la gestione dell'ente sia soggetta al controllo dei primi, oppure quando l'organo d'amministrazione, di direzione o di vigilanza sia costituito da membri designati dagli enti pubblici partecipanti alla società: sarebbe d'altronde sufficiente il ricorrere anche di uno solo di tali indici, affinché l'ente sia qualificabile come «organismo di diritto pubblico».

La V Sezione del Consiglio di Stato, con la sentenza del 22 agosto 2003, n. 4748, ha rilevato, altresì, che il controllo della gestione può realizzarsi anche tramite una partecipazione azionaria che assicuri il controllo dell'ente.

Non rimane, quindi, che analizzare la ricorrenza del c.d. requisito teleologico, cioè la preposizione dell'ente al soddisfacimento di bisogni di interesse generale non aventi natura industriale o commerciale.

Al riguardo, tale Consesso rileva anzitutto che la giurisprudenza comunitaria afferma che il concetto di “esigenza di interesse generale” deve essere ricavato dal contesto e dalle finalità delle direttive che lo contengono²⁹. Se, quindi, il fine delle direttive sugli appalti pubblici è quello di assoggettare tutti i soggetti riconducibili alla sfera pubblica alla disciplina dell'evidenza pubblica in esse contenuta per l'aggiudicazione dei lavori, delle forniture e dei

²⁹ Corte Giust. CE, Sez. V, 27 febbraio 2003, C-373/00.

servizi sopra soglia (e – sotto soglia – ai principi che da esse discendono), la ricorrenza di un bisogno di interesse generale dovrà essere vagliata tenendo conto di tutte le circostanze che hanno indotto alla creazione dell'ente e delle condizioni nelle quali l'ente stesso esercita le sue funzioni³⁰.

Perfino la sussistenza di una concorrenza articolata, secondo la Corte di Giustizia Europea, non può, da sola, escludere la sussistenza di un bisogno generale privo di carattere commerciale o industriale³¹.

Analogamente è da dirsi in relazione agli altri indici ritenuti sintomatici della natura commerciale o industriale dei bisogni soddisfatti dall'Ente: la conduzione dell'attività secondo criteri rigorosamente imprenditoriali e l'assunzione da parte dell'ente del rischio imprenditoriale della gestione della sua attività.

Non può dirsi, infatti, che il rischio dell'attività svolta ricada interamente sulla società, per inferirne assiomaticamente la sussistenza del requisito della commercialità o industrialità, laddove le amministrazioni pubbliche partecipanti possano intervenire nel bilancio dell'Ente, ripianandone le perdite³².

È ben possibile, d'altronde, che un ente, il quale svolga un'attività organizzata imprenditorialmente³³, si trovi a soddisfare, comunque, bisogni di natura non industriale o commerciale, assumendo in tal guisa la qualificazione comunitaria di “organismo di diritto pubblico” tenuto, come tale, all'espletamento di procedure concorrenziali di evidenza pubblica per la scelta dei contraenti³⁴.

Ma anche a volere diversamente opinare, è di assorbente rilievo considerare che la stessa giurisprudenza comunitaria non ritiene che il soddisfacimento delle esigenze di interesse generale, prive di natura commerciale o industriale, debba essere il fine esclusivo dell'ente, potendo

³⁰ Corte Giust. CE, Sez. V, 22 maggio 2003, C-18/01, Taitotalo Oy; Cons. Stato, Sez. V, 22 agosto 2003, n.4748.

³¹ Corte Giust. CE, Sez. V, 22 maggio 2003, C-18/01, Taitotalo Oy; Corte Giust. CE, Sez. V, 27 febbraio 2003, C. 373/00, Adolf Truley GmbH.

³² Corte Giust. CE, Sez. V, 22 maggio 2003, C-18/01, Taitotalo Oy.

³³ Si veda, in proposito, *Cons. Stato, Sez. VI, 2 marzo 2001, n.1206*, per il caso Poste s.p.a..

³⁴ Corte Giust. CE, 10 novembre 1998, C-360/96, BFI Holding.

esso rappresentare solo una delle conseguenze della complessiva attività realizzata. Il carattere relativo del profilo teleologico è stato, infatti, messo in luce dalla Corte comunitaria, che ha avuto il merito di sottolineare che sussiste “organismo di diritto pubblico” anche se “la soddisfazione dei bisogni di interesse generale costituisce solo una parte relativamente poco rilevante delle attività effettivamente svolte”³⁵.

Inoltre, è bene chiarire che la giurisprudenza comunitaria ha optato per la tesi secondo cui, una volta accertata la natura di «organismo di diritto pubblico» dell'ente in questione, la normativa comunitaria si impone per tutte le attività poste in essere dalla persona giuridica, siano esse finalizzate alla soddisfazione di interessi non commerciali né industriali, siano esse dirette a realizzare bisogni più propriamente commerciali³⁶.

E questa soluzione totalizzante si impone all'interprete non solo per via del tenore letterale delle norme comunitarie (che fanno dipendere la loro applicabilità solo dalla presenza o meno di un organismo di diritto pubblico, e non dal tipo di attività posta in essere, di volta in volta, da quest'ultimo), ma anche per il rispetto del principio di certezza del diritto, “il quale esige che una norma comunitaria sia chiara e che la sua applicabilità sia prevedibile per tutti gli interessati”³⁷.

Come sopra accennato, le più importanti pronunce della Corte di Giustizia sull'organismo di diritto pubblico interpretano estensivamente le norme che definiscono l'organismo di diritto pubblico, ricomprendendo in tale concetto non solo quegli enti che, accanto alle esigenze di carattere generale, svolgono attività che soddisfano tutt'altro genere di bisogni (si pensi al caso RAI TV trattato dal Tar Lazio, Roma 9 giugno 2004, n 5460), ma anche quelle

³⁵ Corte Giust. CE, 15 gennaio 1998, C. 44/96, Mannesman Anlagenbau Austria; Cons. Stato 2 marzo 2001, n.1206, Poste S.p.A., cit..

³⁶ Corte Giust. CE, 15 gennaio 1998, C. 44/96 Mannesman Anlagenbau Austria; Cons. Stato 2 marzo 2001, n.1206, Poste S.p.A..

³⁷ Corte Giust. CE, 15 gennaio 1998, C. 44/96, Mannesman Anlagenbau Austria.

società nell'ambito delle quali l'attività di soddisfacimento di bisogni pubblicistici ha un ruolo non prevalente³⁸.

Non osta, pertanto, alla riconduzione di un ente ad “organismo di diritto pubblico” il fatto di essere costituito in forma di società con scopo di lucro.

Piuttosto, quel che rileva, è se il soggetto giuridico in questione possa godere di beni o diritti (e tali sono le partecipazioni azionarie pubbliche) che al mercato sono sottratti, ovvero di provvidenze pubbliche che mettano il soggetto medesimo al riparo da possibili disavventure economiche.

38 Corte Giust. CE 22 maggio 2003, C-18/01 Taitotalo Oy, punto 58; 27 febbraio 2003, C-373/00, Adolf Truley GmbH, punto 56; 15 gennaio 1998, C-44/96, Mannesman Anlagenbau Austria, punti 25, 26, 31-34; 10 novembre 1998, C-360/96, BFI Holding, punti 55-56.

CAPITOLO II

DEFINIZIONI, AMBITO ED EVOLUZIONE DEI CONTROLLI

SOMMARIO: 1. La nozione generale di controllo: tipologie e distinzioni. – 2. La disciplina costituzionale dei controlli. – 3. La giurisprudenza costituzionale in tema di controlli. – 4. Distinzione tra controlli interni e controlli esterni. 5. Evoluzione normativa dei controlli. – 6. Ridimensionamento del controllo preventivo di legittimità sugli atti ed introduzione dei controlli successivi sull'attività.

1. La nozione generale di “controllo”: tipologie e distinzioni

Nell'ambito delle discipline giuridiche, amministrative, nonché della contabilità pubblica, le quali studiano ed analizzano le tematiche della Pubblica Amministrazione, sono state elaborate diverse nozioni di “controllo”, anche se tutte riconducibili, più o meno, al medesimo significato³⁹.

Mentre nel suo significato logico la locuzione “controllo” sta ad indicare un'attività secondaria intesa a rivedere o riesaminare un'attività di carattere primario, nell'ambito dell'attività della Pubblica Amministrazione l'individuazione di forme e tipi di controlli è multiforme e controversa, anche se il denominatore comune al fenomeno giuridico “controllo” viene individuato tenendo conto proprio della citata interpretazione logica, nel senso cioè di insieme delle operazioni di riesame o riscontro o revisione di un'attività altrui, al fine di verificare la regolarità formale e sostanziale del procedimento decisionale, la conformità degli atti alla legge, nonché la rispondenza

³⁹ Già nel 1881 scriveva J. Schrott che “la tenuta dei conti e il controllo stanno fra loro nella più stretta connessione, formando la prima base di un possibile esame dell'operosità amministrativa, ed essendo essa stessa una parte del controllo” (Lehrbuch der Verrechnungs Wissenschaft, Wien, 1881, citato da F. Della Penna, *I fondamenti della Ragioneria*, Roma, 1958).

dell'azione amministrativa ai parametri dell'efficienza, dell'efficacia e dell'economicità⁴⁰.

Secondo parte della dottrina, “nella sua accezione logico-filosofica, il termine *controllo* corrisponde ad un'azione di carattere secondario, necessariamente volta a riesaminare un'attività di carattere primario e quindi compiuta, di norma, da un soggetto distinto dall'autore di quest'ultima”⁴¹.

Per altri autori, con il termine controllo s'intende l'operazione giuridica consistente nella “verificazione amministrativa di conformità a determinati canoni o prescrizioni”⁴².

In linea generale, l'interesse tutelato attraverso il controllo può essere individuato nell'esigenza generale di garantire la collettività in ordine al corretto uso delle risorse pubbliche, ovvero nell'esigenza specifica che, in un determinato settore, l'attività sia svolta nel rispetto degli indirizzi formulati dagli organi preposti.

⁴⁰ Cfr. M. D'Orsogna, *I controlli di efficienza*, in Diritto amministrativo (a cura di F.G. Scoca), Torino, II ed., Giappichelli, 2008, pag. 621; M.V. Lupò Avagliano, *Controllo contabile (voce)*, in Digesto delle Discipline Pubblicistiche, Tomo IV, pag. 88 - 89, 1989.

⁴¹ Berti - Tumiatì, *Voce controllo (controlli amministrativi)*, in Enciclopedia del Diritto, Vol. X, Milano, 1962.

⁴² O. Sepe, *Controlli, I; Profili generali, II: Controlli amministrativi*, in Enciclopedia Giuridica, Roma, 1990; per altre definizioni vedasi, tra gli altri, L. Sambucci, *Studi sui controlli amministrativi*, Giappichelli, 2005; A. Monorchio – L. G. Mottura, *Compendio di contabilità di Stato*, seconda edizione, Cacucci editore, Bari, 2006, pag. 395; S. Zambardi – G. Astegiano, *Compendio di contabilità pubblica*, seconda edizione, Cedam, 2007, pag. 215 e ss.; M. S. Giannini, *Controllo: nozione e problemi*, in Rivista Trimestrale di Diritto Pubblico, 1964, pag. 1263; G. D'Auria, *Appunti sui controlli amministrativi dopo il nuovo titolo V (parte II) della Costituzione*, Convegno organizzato della Scuola Superiore dell'Amministrazione Pubblica Locale, sede dell'Emilia Romagna, su “Le autonomie locali dopo la riforma del titolo V della Costituzione”, Bologna, 8 febbraio 2002; G. D'Auria, *Modelli di controllo nel settore pubblico*, in S. Cassese (a cura), *I controlli nella Pubblica Amministrazione*, Bologna, 1994; G. D'Auria, *Considerazioni sparse su controlli interni, controlli esterni e controlli “per la coesione del sistema”*, in AA.VV., “I controlli delle gestioni pubbliche”, Roma, Banca d'Italia, 1999; S. Cassese, *Controllo della spesa pubblica e direzione dell'amministrazione*, in Pol. Dir., I, 1973, p. 39 ss.; S. Cassese, *I moscerini e gli avvoltoi. Sistema dei controlli e riforma della Costituzione*, in “Il corriere giuridico”, 1993, n. 2, p. 217 ss., Corte dei Conti, centro fotolitografico, 1995; D. Sorace, *Diritto delle amministrazioni pubbliche*, Bologna, Il Mulino, 2007; V. Ottaviano, *Note in tema di crisi dei controlli di legittimità e controlli sulle Università*, in “Studi in onore di F. Benvenuti”, III, Modena, Mucchi, 1996, p. 1201 ss.; C. De Benetti, *Il controllo di gestione nella procedimentalizzazione della funzione amministrativa. I controlli interni negli enti locali*, Padova, Cedam, 2001; U. Allegretti, *I controlli sull'amministrazione dal sistema classico all'innovazione: le problematiche generali*, in “I controlli amministrativi”, U. Allegretti (a cura), Bologna, 1995, p. 15 ss.; L. Fiorentino, *Evoluzioni e permanenze nei controlli della Ragioneria Generale dello Stato*, in “I controlli amministrativi”, op. cit., p. 305 ss..

Già la classica trattazione del Forti all'inizio del '900, da cui tutta la moderna dottrina italiana in materia di controlli amministrativi ha preso le mosse, aveva chiarito che l'essenza dell'attività di controllo sull'operato della Pubblica Amministrazione è la tutela di interessi pubblici, onde assicurare la conformità dell'azione amministrativa alla legge.

Caratteristica fondamentale del controllo è il suo contenuto logico, che sfocia in un giudizio sulla condotta del soggetto controllato, il quale – piuttosto che dar luogo ad un'immediata sanzione – appare essere presupposto per l'applicabilità di altre norme, operanti su piani differenti (eventualmente, anche di contenuto marcatamente sanzionatorio, come quelle regolanti la responsabilità disciplinare dei pubblici funzionari).

Ciò non toglie che il parametro del controllo sia pur sempre costituito dalle norme giuridiche sulla legittimità degli atti amministrativi⁴³.

Invece, nella moderna concezione "efficientistica" dello Stato, dovuta alla valorizzazione del concetto aziendalistico⁴⁴ di "sana amministrazione", l'interesse da tutelare attraverso i controlli, oltre che nel rispetto della legittimità degli atti, risiede nell'efficienza, nell'efficacia e nell'economicità dell'azione amministrativa, diretta al raggiungimento dell'interesse collettivo, tenuto conto che i criteri dell'efficienza, dell'efficacia e dell'economicità costituiscono specificazione del più generale principio di cui all'articolo 97 della Costituzione, secondo cui "I pubblici uffici sono organizzati secondo disposizioni di legge, in modo che siano assicurati il buon andamento e la imparzialità dell'amministrazione".

⁴³ U. Forti, *I controlli dell'amministrazione comunale*, in "Trattato di diritto amministrativo", (a cura di) Orlando, II, 2, Milano, 1915.

⁴⁴ Nell'approccio aziendale, il controllo può essere definito come l'attività che, sulla base di un continuo confronto tra obiettivi e risultati, tende ad assicurare la realizzazione delle finalità aziendali. Il controllo è, dunque, dotato di una duplice valenza, strettamente economica da un lato e organizzativa dall'altro. La valenza economica si realizza nella misura in cui l'attività di controllo consente una periodica verifica della coerenza delle alternative possibili e in corso di attuazione, fornendo indicazioni volte alla formulazione di nuovi e più adeguati programmi; la valenza organizzativa emerge in quanto il controllo si propone di incidere efficacemente sul comportamento degli operatori aziendali, inducendoli al conseguimento degli obiettivi assegnati (E. Borgonovi, *Principi e sistemi aziendali per le amministrazioni pubbliche*, quinta edizione, Egea, Milano, 2005, pag. 395).

In tale contesto, è sicuramente da porre in rilievo, in un certo senso, la lungimiranza dell'allora Ministro della Funzione Pubblica M.S. Giannini, il quale, nel "Rapporto sui principali problemi dell'amministrazione dello Stato", meglio noto come "Rapporto Giannini" del 1979, evidenziava che "con la legge 5 agosto 1978, n. 468 è stato compiuto un notevolissimo passo avanti nella disciplina del bilancio dello Stato, della finanza pubblica, dei conti pubblici, in una parola nell'aziendalistica dell'Amministrazione statale"⁴⁵.

Nello stesso "Rapporto Giannini", l'autore annoverava tra gli "argomenti dolenti" quello dei controlli, nella parte in cui affermava che "Il tema dei controlli costituisce altro argomento dolente, come è mostrato dalla quantità di iniziative, di convegni e di dibattiti (...) esso è costituzionalmente inchiodato agli artt. 100, 125 e 130, ossia a disposizioni costituzionali che codificano e impongono l'antiquata figura del controllo preventivo di legittimità sugli atti. Giusto per rammentare, val la pena ricordare che negli Stati Uniti fu soppresso subito dopo la fine della guerra, a seguito di una memorabile indagine la quale mostrò che i suoi costi sono insopportabilmente alti rispetto ai benefici".

Come già emerge dal citato "Rapporto Giannini", storicamente, il modello di controllo più diffuso e praticato nel nostro ordinamento è stato a lungo il controllo preventivo di legittimità, che ha il fine di verificare la conformità-difformità degli atti amministrativi rispetto alle norme giuridiche. Controllo il cui scopo è quello di assicurare che gli atti amministrativi vengano emanati rispettando il contenuto stabilito dall'amministrazione, ma "condiviso" dall'autorità di controllo (detto, pertanto, "controllo di conformazione"); perciò, controllo impeditivo dell'efficacia, che partecipa, in sostanza, all'attività amministrativa e la dirige dall'esterno⁴⁶.

La dominanza di questo modello ha cominciato a ridursi quando è apparso evidente che esso, se pur garantisce la legalità dell'azione

⁴⁵ M.S. Giannini, *Rapporto sui principali problemi dell'Amministrazione dello Stato*, trasmesso alle Camere il 16 novembre 1979, in *Rivista Trimestrale di Diritto Pubblico*, 1982, pag. 750.

⁴⁶ G. D'Auria, *op. cit.*, pag. 1376.

amministrativa, non è in grado di assicurare l'efficienza, l'efficacia, l'economicità dell'azione amministrativa.

Ciò, anzitutto, per il carattere formale e, quindi, astratto del controllo preventivo di legittimità sugli atti; in secondo luogo perché questo, svolgendosi su singoli atti, è del tutto inadeguato a cogliere l'effettiva rispondenza di ciascun atto al più ampio "disegno normativo" che lo sostiene; in terzo luogo, perché il controllo preventivo di legittimità non conosce parametri diversi dalle norme giuridiche ed infine perché non si presta a valutazioni né sugli effetti prodotti dagli atti sottoposti a riscontro, né sull'effettivo conseguimento degli obiettivi preordinati dalle norme⁴⁷.

Da qui, l'avvertita esigenza di sottoporre a controllo non tanto, o non soltanto, singoli atti, ma complessi di attività o intere gestioni, da porre a raffronto con i programmi e gli obiettivi che, a ciascuna amministrazione, sono fissati dalle norme.

Non solo controlli esteriori e limitati al riscontro di conformità rispetto a puntuali previsioni normative, dunque, ma anche controlli sui risultati e controlli sull'organizzazione e sulla gestione e, soprattutto, controlli ancorati a parametri diversi dalla conformità a norme giuridiche, quali l'efficacia, l'efficienza, l'economicità, l'imparzialità, la produttività, la trasparenza, la tempestività dell'azione amministrativa delle pubbliche gestioni⁴⁸.

Il controllo è, quindi, eziologicamente teso al grado di raggiungimento degli obiettivi programmati da ciascuna Amministrazione, trattandosi di un controllo "obiettivato", volto a riscontrare la corrispondenza tra risultati attesi e quelli realizzati, in ossequio al principio del buon andamento, di cui al citato art. 97 della Costituzione⁴⁹.

⁴⁷ Cfr. S. Cassese, *I moscerini e gli avvoltoi: sistema dei controlli e riforma della Costituzione*, in Corte dei conti, Sistema dei controlli e riforma della Costituzione (Atti del convegno, Milano, 11 – 12 dicembre 1992), Roma, Istituto Poligrafico Zecca dello Stato, 1995, pagg. 26 e ss..

⁴⁸ In ordine ai controlli delle gestioni pubbliche, è stato promosso dalla Banca d'Italia, insieme alla Presidenza del Consiglio, alla Corte dei conti, al CNEL ed alla Ragioneria Generale dello Stato, un autorevole convegno dal titolo, appunto, "I controlli delle gestioni pubbliche", i cui atti sono raccolti nel volume citato nel corso di questo lavoro.

⁴⁹ A. Monorchio – L. G. Mottura, *Compendio di contabilità di Stato*, cit., p. 395 – 396; vedasi anche A. Pavan – E. Reginato, *Programmazione e controllo nello Stato e nelle altre amministrazioni pubbliche. Gestione per obiettivi contabilità economica*, Giuffrè, Milano, 2003, p.

E' proprio in tale ottica che il legislatore ha ridisegnato, negli ultimi anni, il sistema dei controlli interni (quelli esterni, invece, sono effettuati dalla Corte dei conti), con l'introduzione, da ultimo tramite il citato decreto legislativo n. 286/1999, di un sistema articolato sul controllo di regolarità amministrativo-contabile, sul controllo strategico, sul controllo di gestione e sulla valutazione dei dirigenti, che rientrano e, anzi, costituiscono il sistema dei controlli di finanza pubblica.

In ordine alle distinzioni, tradizionalmente possiamo distinguere tra controlli sulle persone e/o sugli organi e controlli sugli atti, a seconda che l'attività di controllo riguardi il comportamento e la condotta degli enti pubblici ovvero riguardi direttamente gli atti da essi emanati.

Questo distinguo rispecchia il diverso modo di concepire l'attività amministrativa in termini di legalità, ovvero che vede le amministrazioni fondate più sull'efficienza che sulla sola legalità.

I controlli sugli organi prevedono: il controllo ispettivo, quale espressione di un potere di un'autorità sovraordinata di compiere indagini o accertamenti sull'attività delle amministrazioni controllate; il controllo sostitutivo semplice, che consiste nella sostituzione di un organo straordinario in quello ordinario nel compimento di certi atti; il controllo sostitutivo repressivo, che consiste nella temporanea cessazione dell'organo ordinario, sostituito da un organo straordinario; il controllo repressivo, che consiste in sanzioni applicabili alle singole persone o ai singoli organi.

Nell'ambito dei controlli sugli atti, il soggetto controllore di solito interviene nel momento preliminare o in quello di integrazione dell'efficacia degli atti amministrativi ed i controlli si distinguono in: controlli di legittimità, diretti a garantire che l'azione amministrativa si svolga entro i limiti e gli scopi, secondo il procedimento e con l'osservanza delle forme che la legge prescrive e controlli di merito, volti a garantire che l'azione amministrativa risponda a criteri di convenienza e di opportunità, sia sotto l'aspetto

393. Sull'identificazione dell'efficienza con il "buon andamento" (art. 97, comma 1, Cost.), C. Mortati, *Istituzioni di diritto pubblico*, I, Padova, Cedam, 1991, p. 617.

dell'interesse economico, sia sotto l'aspetto della rispondenza ai fini che si propone di conseguire l'autorità di amministrazione attiva.

Per quanto concerne i controlli di legittimità, in relazione al momento in cui il controllo viene esercitato, si distinguono in: preventivi, quelli che si esplicano prima che l'atto già formato produca i suoi effetti giuridici e successivi, quelli che si esplicano dopo che l'atto già formato ha dispiegato o cominciato a dispiegare i propri effetti ed hanno lo scopo di evitare o impedire che detti effetti si verifichino ulteriormente⁵⁰.

⁵⁰ Per una disamina completa vedasi A. Corsetti, *Controlli amministrativi*, in "Digesto delle discipline pubblicistiche", Tomo IV, 1989.

2. La disciplina costituzionale dei controlli

Rimandando, nello specifico, al capitolo inerente i controlli interni ed a quello concernente i controlli esterni, si ritiene utile introdurre le disposizioni costituzionali in tema di controlli.

Se la disciplina dei controlli, ancorché in forma embrionale, è anteriore all'entrata in vigore della costituzione, è stato affermato che detta disciplina è sempre stata, in parte, direttamente espressa in norme costituzionali ed, in parte, implicita in esse.

Nell'ambito delle disposizioni esplicite, la disciplina dei controlli trova la sua ragion d'essere innanzitutto nell'articolo 97, comma 1, della costituzione, che predica il principio dell'imparzialità e del buon andamento della pubblica amministrazione e, pertanto, richiede che i controlli, a partire da quelli interni, abbiano come fine il miglior andamento della pubblica amministrazione, sotto i diversi profili dell'efficienza, dell'efficacia e dell'economicità.

I principi dell'imparzialità e del buon andamento costituiscono, infatti, i canoni fondamentali dell'azione amministrativa, quale sia la forma giuridica da questa assunta.

Tali principi tendono, quindi, a configurare l'attività della pubblica amministrazione finalizzata alla cura di interessi della collettività, sia che si svolga secondo moduli propriamente procedimentali, che secondo moduli negoziali, pur con accentuazioni diverse.

Tale indicazione assume notevole rilevanza nella misura in cui le riforme amministrative, a partire da quella introdotta dalla legge 7 agosto 1990, n. 241, sulla disciplina del procedimento amministrativo, hanno modificato l'impostazione tradizionale dell'azione amministrativa, individuando nell'agire *jure privatorum* lo strumento operativo per eccellenza delle amministrazioni pubbliche⁵¹.

⁵¹ V. Cerulli Irelli, *Note critiche in tema di attività amministrativa secondo modelli negoziali*, in Dir. Amm., 2003, pag. 244.

Il principio dell'imparzialità, in particolare, esclude le determinanti politiche nell'uso del potere amministrativo, esplicita il principio di uguaglianza di fronte alla legge di cui all'articolo 3 della Costituzione ed è lo strumento del buon andamento, in quanto garanzia che siano state adottate scelte ottimali secondo criteri oggettivi.

Detto principio, inoltre, "si pone come un autentico vincolo o limite generale (o, come forse è preferibile, come modo di essere generale) del potere discrezionale in tutti i campi in cui tale potere è demandato alla pubblica amministrazione"⁵².

La riflessione dottrinale sul principio costituzionale di buon andamento della pubblica amministrazione, di cui al richiamato art. 97 Cost., si è incentrata su una rilettura del suddetto principio in connessione con le esigenze di efficienza, efficacia ed economicità dell'azione amministrativa.

Ne è conseguita una forte valorizzazione del concetto di buon andamento accanto al principio di legalità che aveva costituito il fondamento costituzionale dell'organizzazione amministrativa e, per ciò che ai nostri fini rileva, del sistema dei controlli.

Secondo autorevole dottrina, il principio di buon andamento della pubblica amministrazione viene inteso, infatti, quale completamento ed arricchimento di contenuto del principio di legalità inteso in senso non solo formale ma anche sostanziale⁵³.

L'economicità, l'efficienza e l'efficacia sono stati considerati, pertanto, tra i parametri di legittimità sostanziale: un atto, o un'attività, è illegittimo non solo se presenta vizi di legittimità in senso tradizionale, ma anche se è

⁵² R. Caranta, *Il 1° comma: imparzialità e buon andamento tra dottrina tradizionale e trepida giurisprudenza costituzionale*, in "Commentario alla Costituzione", (a cura di) R. Bifulco, A. Celotto, M. Olivetti, Milano, 2006, p. 1892; Barile, *Il dovere di imparzialità della pubblica amministrazione*, in Scritti giuridici in memoria di Piero Calamandrei, Padova, 1958, p. 32.

⁵³ V. Cerulli Irelli - Luciani, *La cultura della legalità e il sistema dei controlli*, in AA.VV., *Il sistema dei controlli interni nelle pubbliche amministrazioni* (a cura di Schilitzer), Milano 2002, 5 ss.; D. Resta, *L'adeguamento del sistema dei controlli sulle autonomie locali al nuovo assetto istituzionale dopo la L. Cost. 3/01*, in "Atti del convegno di studi di scienza dell'amministrazione", Varenna, 2006, su "I controlli sulle autonomie nel nuovo quadro istituzionale", Giuffrè, Milano 2007, pag. 683.

antieconomico, inefficiente, inefficace e, dunque, contrario al principio di buon andamento.

Come affermato dalla sentenza della Corte Costituzionale n. 148/1999, l'efficacia e l'efficienza dell'azione amministrativa rientrano, a pieno titolo, tra le componenti del nuovo concetto di legittimità dell'azione amministrativa.

Come vedremo specificatamente in seguito, alla luce della rivalutazione del principio del buon andamento, è stata attribuita maggiore rilevanza ai risultati dell'attività amministrativa, intesa in senso complessivo, rispetto agli obiettivi perseguiti, e di conseguenza più concreta importanza ha assunto la congruità della spesa pubblica e il controllo dell'utilizzo delle pubbliche risorse.

In tale prospettiva si è resa opportuna una riforma dei controlli, orientati all'andamento della gestione ed ai risultati dell'attività amministrativa, in un'ottica di legalità sostanziale, da misurare in base a parametri di efficienza, efficacia ed economicità, applicando anche regole tecniche di carattere aziendalistico o di scienza dell'amministrazione⁵⁴.

Un'altra disposizione costituzionale in tema di controlli, è l'articolo 28 della Costituzione, che fonda, ancorché implicitamente, la responsabilità dei pubblici funzionari anche per i risultati dell'attività amministrativa e che implica, perciò, controlli sulla congruenza fra risorse assegnate ai dirigenti e risultati da essi conseguiti, oltre che la valutazione della loro *performance*⁵⁵.

L'articolo 100, comma 2⁵⁶, della Carta costituzionale costituisce, invece, la norma cardine dei controlli esterni, effettuati dalla Corte dei conti,

⁵⁴ G. C. De Martin, *Disciplina dei controlli e principi di buon andamento*, in "Atti del convegno di studi di scienza dell'amministrazione", Varenna, 2006 su "I controlli sulle autonomie nel nuovo quadro istituzionale", Giuffrè, Milano 2007, p. 218.

⁵⁵ G. D'Auria, *I controlli*, in S. Cassese (a cura di), *Trattato di Diritto Amministrativo*, Tomo II, Milano, 2003, pag. 1406.

⁵⁶ G. Carbone, *Art. 100*, in *Commentario della Costituzione*, Branca, Milano-Roma, 1994; G. Carbone, *Corte dei conti*, in *Enciclopedia del diritto*, Milano, 2000; G. D'Auria, *I controlli*, in S. Cassese (a cura di), *Trattato di diritto amministrativo. Diritto amministrativo generale*, Tomo II, Milano, Giuffrè, 2003; M. De Rosa – B.G. Mattarella, *Art. 100*, in R. Bifulco, A. Celotto, M. Olivetti (a cura di) *Commentario alla Costituzione*, II, Utet, Torino, 2006; M.S. Giannini, *Controllo: nozioni e problemi*, in *Rivista trimestrale di diritto pubblico*, 1974; R. Lombardi, *Contributo allo studio della funzione di controllo*, Giuffrè, Milano, 2003; Sandulli, *La Corte dei conti nella prospettiva costituzionale*, in *Scritti in onore di Egidio Tosato*, Milano, 1984; O. Sepe, *La Corte di conti. Ordinamento e funzioni di controllo*, Milano, 1956.

laddove viene disposto il controllo preventivo di legittimità sugli atti del Governo, il controllo successivo sulla gestione del bilancio dello Stato e la partecipazione della Corte al controllo sulla gestione finanziaria degli enti a cui lo Stato contribuisce in via ordinaria, che investe la legittimità, l'economicità e l'efficienza e si conclude con un referto al Parlamento.

Per ciò che interessa in questa sede, rinviando allo specifico capitolo, occorre rilevare che il costituente ha introdotto il controllo sulla gestione finanziaria degli enti sovvenzionati dallo Stato, estendendo l'area dei controlli amministrativi al di là dei confini soggettivi della pubblica amministrazione, enunciando un principio di controllo pubblico sull'utilizzazione del denaro pubblico che ha molti riscontri nel diritto comparato ed ha anticipato i fenomeni di attenuazione dei confini tra sfera pubblica e sfera privata, che si sono prodotti ed accentuati negli anni Novanta.

Tuttavia, non sempre l'applicazione di detto principio costituzionale e della connessa legge n. 259/1958 sono stati pieni, rimanendo amministrazioni pubbliche sostanzialmente sovvenzionate dallo Stato fuori dall'area del controllo (cosiddetta "fuga" dal controllo).

Vi rientrano, invece, come chiarito dalla Corte costituzionale, le società privatizzate, qualora la privatizzazione sia stata solo "formale", cioè limitata al cambiamento del *nomen juris* dell'ente e nel quale permane l'apporto finanziario statale ed il perseguimento di finalità di interesse pubblico⁵⁷.

⁵⁷ M.S. De Rosa – B.G. Mattarella, *Le funzioni di controllo della Corte dei Conti*, in Commentario alla Costituzione, (a cura di) R. Bifulco, A. Celotto, M. Olivetti, Milano, 2006, pag. 1948.

3. La giurisprudenza costituzionale in tema di controlli

La giurisprudenza costituzionale sui controlli amministrativi è sempre stata particolarmente seguita dagli studiosi e dagli operatori, ma più con riguardo a singole decisioni e blocchi tematici, che al quadro d'insieme maturato negli anni⁵⁸.

La giurisprudenza costituzionale, pertanto, è sempre stata restia a fissare principi generali in materia dei controlli, eccetto che in due occasioni, costituite dalla sentenza n. 29/1995 e dalla sentenza n. 267/2006, laddove è stata ravvisata la necessità di chiarire le condizioni per legittimare i “controlli unitari” della Corte dei conti sulla gestione di tutte le pubbliche amministrazioni, comprese quelle degli enti dotati di autonomia⁵⁹.

In ordine all'articolo 100 della costituzione, con sentenza della Corte costituzionale n. 466/1993 è stato mantenuto il controllo della Corte dei conti sulle società per azioni risultanti dalla privatizzazione “formale” degli enti di gestione delle partecipazioni statali.

Ciò, in base ad una nozione sostanziale di finanza pubblica e al carattere oggettivo del presupposto per l'esercizio del controllo, talché il relativo controllo persiste fino a quando permane, rispetto al capitale delle società, la partecipazione esclusiva o maggioritaria dello Stato.

Si ritiene opportuno un cenno in ordine alla giurisprudenza costituzionale sul sistema dei controlli delineato nell'ambito delle riforme amministrative degli anni Novanta, che ha, da un lato, escluso l'incostituzionalità delle norme che hanno ridotto, progressivamente, i controlli preventivi di tipo impeditivo sugli atti amministrativi dei comuni e delle

⁵⁸ L'attenzione è stata rivolta, ad esempio, all'estensione dei controlli preventivi di legittimità o dei controlli successivi sui risultati e le connesse problematiche dell'accesso alla Corte costituzionale, ai controlli sulle amministrazioni regionali e locali, a fronte delle loro prerogative di autonomia, ai controlli in funzione di coordinamento della finanza pubblica, con tutto ciò che il coordinamento comporta in termini di sacrificio delle autonomie di gestione.

⁵⁹ G. D'Auria, *Principi di giurisprudenza costituzionale in materia di controlli (1958 - 2006)*, in “Atti del convegno di studi di scienza dell'amministrazione”, Varenna, 21-23 Settembre 2006, Giuffrè, Milano 2007, pag. 107.

province (ordinanza n. 512/1991⁶⁰, sentenza n. 48/1995⁶¹, ordinanza n. 73/1997), laddove ha sostenuto che *l'art. 130 della Costituzione, per quanto attiene all'estensione dei controlli ivi disposti, non pone limiti al legislatore ordinario, rientrando nella sua discrezionalità l'indicazione degli atti da sottoporre al controllo di legittimità* e, da un altro lato, ha dichiarato che la riforma dei controlli doveva trovare applicazione anche per le regioni a statuto speciale (sentenza n. 40/1994⁶² e n. 29/1995) in considerazione della natura di norme fondamentali di riforma economico-sociale, suscettibili di vincolare le Regioni a statuto speciale e le Province autonome e, in generale, ha legittimato l'introduzione del controllo collaborativo esterno sulla gestione delle

⁶⁰ Detta ordinanza, che respinge la censura di illegittimità costituzionale dell'articolo 45 della legge 8 giugno 1990, n. 142 (Ordinamento delle autonomie locali), considera che: *“ai sensi dell'art. 128 della Costituzione, le province e i comuni sono enti autonomi nell'ambito dei principi fissati da leggi generali della Repubblica e che, secondo la giurisprudenza di questa Corte, l'entità dei controlli cui un ente è sottoposto contribuisce in modo determinante a definire la portata della sua autonomia (ord. 654 del 1988);*

che l'art. 130 della Costituzione, per quanto attiene all'estensione dei controlli ivi disposti, non pone limiti al legislatore ordinario, rientrando nella sua discrezionalità l'indicazione degli atti da sottoporre al controllo del comitato regionale;

che il sistema dei controlli dettato dalla legge n. 142 del 1990, innovando radicalmente la disciplina precedente, è strettamente correlato alle competenze degli organi, sicché nel nuovo ordinamento delle autonomie locali, una volta rimarcata la centralità del consiglio comunale, i cui atti non sfuggono al controllo di legittimità, e considerato il rapporto di fiducia che lega la giunta al consiglio comunale, è assicurata la verifica esterna della legittimità delle deliberazioni assunte dalla giunta, riconoscendosi ad un terzo dei consiglieri comunali (ovvero ad un quinto, nei comuni nei quali si vota col sistema maggioritario) il potere di assoggettarle al controllo preventivo del Co.Re.Co nei casi e nelle forme previsti dai commi secondo e terzo del censurato art. 45; e ciò, a prescindere dalla possibilità per la giunta stessa di sottoporre di propria iniziativa i suoi atti al controllo del comitato (art. 45, primo comma);

che pertanto la questione è manifestamente infondata.

⁶¹ La sentenza, che accoglie il ricorso per conflitto di attribuzione presentato dalla Regione Umbria, avalla la riduzione dei controlli di legittimità sugli atti degli enti territoriali operata dal decreto legislativo n. 40/1993, sostenendo che: *L'art. 125 della Costituzione dispone che il controllo di legittimità sugli atti amministrativi della Regione è esercitato nei modi e nei limiti stabiliti da leggi della Repubblica. Orbene, la materia di cui trattasi, regolata per il passato dalla legge 10 febbraio 1953, n. 62 secondo criteri di generale assoggettamento a controllo dei provvedimenti amministrativi della Regione, ha trovato nuova disciplina nel decreto legislativo 13 febbraio 1993, n. 40, che ha ridefinito le categorie di atti soggetti all'esame di legittimità affidato alla Commissione recando il principio della tassativa e puntuale identificazione dei medesimi. Donde la conseguenza che gli atti non espressamente menzionati risultano esclusi dal controllo.*

⁶² La sentenza accoglie il ricorso della regione Sicilia contro il provvedimento della Corte dei conti che ritiene non applicabile alla Regione siciliana la modifica normativa recata dai decreti legge n. 143 del 1993, e n. 232 del 1993 (poi confluiti nella legge 20/1994) che limita le tipologie di atti soggetti a controllo preventivo di legittimità.

amministrazioni regionali e locali da parte della Corte dei Conti (sent. n. 29/1995 e n. 181/1999)⁶³.

Di particolare rilevanza è la sentenza n. 29/1995 che ha dichiarato non fondate le questioni di costituzionalità proposte con sei distinti ricorsi dalle Regioni Valle d'Aosta, Friuli-Venezia Giulia, Veneto ed Emilia-Romagna, in relazione a “numerosissime questioni” di legittimità costituzionale concernenti il decreto legge 15 novembre 1993, n. 453 (Disposizioni in materia di giurisdizione e controllo della Corte dei conti), la legge 14 gennaio 1994, n. 19 (Conversione in legge, con modificazioni, del decreto legge 15 novembre 1993, n. 453, recante disposizioni in materia di giurisdizione e controllo della Corte dei conti) e la legge 14 gennaio 1994, n. 20 (Disposizioni in materia di giurisdizione e controllo della Corte dei conti).

Detta pronuncia giustifica i controlli esterni sui risultati da parte della Corte dei conti nei confronti delle amministrazioni regionali, in base al principio che le prerogative di autonomia ben tollerano controlli per i quali sia rinvenibile “un sicuro ancoraggio a interessi costituzionalmente tutelati”.

Interessi che sono individuati nel buon andamento dei pubblici uffici (art. 97 cost.), nella responsabilità dei funzionari (art. 28 cost.), nell’equilibrio del bilancio (art. 81 cost.), nel coordinamento dell’autonomia finanziaria delle regioni con il resto della finanza pubblica (art. 119 cost.), che la Corte costituzionale riconosce quali principi ispiratori della riforma dei controlli del 1994.

Secondo autorevole dottrina, la sopracitata sentenza introduce “una diversa lettura della Costituzione” laddove sostiene che il riconoscimento del diritto all'efficienza della pubblica amministrazione è tutelato costituzionalmente, ma questa tutela non va ricercata nell'ambito dell'articolo 100, ma, al contrario, questo diritto deve essere ricondotto, come ha

⁶³ Per un’esautiva disamina di dette sentenze del 1995 vedasi, tra gli altri, M.V. Lupò Avagliano, *Corte dei conti e regioni: dal vecchio al nuovo, tra efficienza e garantismo*, op. cit., p. 322; A. Corpaci, *Il controllo della corte dei conti sulla gestione delle pubbliche amministrazioni nella ricostruzione della Corte costituzionale: un tributo al valore simbolico di una riforma*, op. cit., pag. 325. In particolare, sulla sentenza n. 29/1995 vedasi G. Caianiello – V. Guccione – R. Perez, *La riforma dei controlli al vaglio della Corte*, in *Giornale di diritto amministrativo*, 1995, 4, pag. 399.

esattamente messo in luce la Corte costituzionale, nell'ambito delle norme che attengono alla Pubblica Amministrazione⁶⁴.

Si ha, pertanto, la legittimazione dell'introduzione di una nuova forma di controlli sulla Pubblica Amministrazione, innovativa rispetto all'articolo 100 della Costituzione⁶⁵.

Tale decisione si inserisce, peraltro, nel solco dei principi già delineati dalla precedente giurisprudenza costituzionale in relazione alla possibilità che il legislatore ordinario potesse, per le regioni ed autonomie locali, prevedere controlli "atipici" rispetto a quelli previsti dalla Costituzione, purché giustificati da interessi di rilevanza costituzionale, quale l'esigenza del coordinamento della finanza pubblica, cui si aggiungono nel rinnovato quadro delle riforme amministrative, le esigenze di buon andamento della Pubblica Amministrazione, il contenimento della spesa pubblica e, quindi, l'equilibrio di bilancio, la responsabilità dei funzionari che ne avevano costituito i principi ispiratori.

La Corte, nella medesima sentenza n. 29/1995, ha legittimato il sistema dei controlli interni introdotti nelle pubbliche amministrazioni collegandoli al

⁶⁴ R. Perez, *La riforma* ... op. cit., pag. 434.

⁶⁵ In proposito, vedasi V. Guccione, *La riforma* ... op. cit., laddove, in riferimento all'art. 100, ha rilevato che la sentenza "sembra invece attestarsi sul carattere non innovativo dell'art. 100 e, a ben guardare, fondatamente se si tiene conto di ciò che emerge dalla attenta radiografia del precetto costituzionale. Può rilevarsi anzitutto che oggetto della previsione costituzionale non è il controllo e la sua disciplina, bensì l'organo che tale funzione esercita e al quale sembrano riservate le indicazioni contenute nel testo. Significativo, del resto, è il dibattito che si svolse in Assemblea costituente dove prevalse la convinzione che l'assetto della organizzazione costituzionale, per i profili che qui interessano, dovesse scontare l'esistente e nell'esistente c'erano gli istituti tradizionali dell'ordinamento, quali il Consiglio di Stato e la Corte dei conti (e le funzioni dagli stessi esercitate), che grande prestigio godevano nel paese e nella considerazione della cultura giuridica. Per la Corte, poi, c'era la concreta incidenza delle sue funzioni nei meccanismi dello Stato; le indicazioni della Corte costituivano punti di riferimento per l'amministrazione, mentre il riscontro della legittimità rappresentava momento di garanzia specie in periodo di forte richiesta di legalità nell'azione dei pubblici poteri. Senza pensare che l'esaltazione in Costituzione del ruolo del Parlamento portava a rivitalizzare la posizione della Corte e il suo antico rapporto con le Camere. Quanto al controllo, ai suoi schemi, ai suoi effetti, al modo di esercizio della funzione nessuna novità viene introdotta nell'art. 100, che si limita a descrivere l'esistente, e cioè l'assetto del controllo nella realtà giuridica dell'epoca. L'art. 100, in definitiva, lascia integro il modello nato dalla ideologia cavouriana, secondo lo schema poi costruito dalla dottrina amministrativistica fin dai primi del secolo in conformità, del resto, alla cultura giuridica dei costituenti".

principio costituzionale del buon andamento e alle riforme amministrative e contabili.⁶⁶

Altro principio individuato dalla suddetta sentenza e che la successiva legislazione prenderà a proprio fondamento, è il *carattere finalistico-ausiliare* del controllo esterno sui risultati, nel senso che, mentre il controllo di legittimità si inserisce in un regime di rapporti oppositivi e conflittuali fra organo di controllo e amministrazione, il controllo sulla gestione (sui risultati della gestione) si iscrive in un “rapporto fortemente collaborativo” con le amministrazioni, essendo inteso a mettere in grado gli organi politici e le amministrazioni di assumere le decisioni necessarie a correggere andamenti, modificare strutture organizzative, in generale migliorare la qualità dell’attività amministrativa⁶⁷.

⁶⁶ Sentenza n. 29/1995, punto 9.1 del Considerato in diritto: “l’istituzione da parte del legislatore del controllo sulla gestione delle pubbliche amministrazioni, incluse quelle regionali, non risulta, ove sia considerata in sé, contraria all’art. 125 della Costituzione e alle analoghe disposizioni contenute negli Statuti speciali (quali l’art. 58 dello Statuto per il Friuli-Venezia Giulia e gli artt. 44-46 dello Statuto della Valle d’Aosta, nonché le relative norme di attuazione), si deve aggiungere che tale innovazione legislativa si colloca coerentemente nell’evoluzione attuale del complessivo quadro normativo in materia di controlli e di contabilità pubblica. Sotto il profilo dei controlli, occorre considerare che la legge n. 20 del 1994 è di poco successiva al decreto legislativo 13 febbraio 1993, n. 40, che, in attuazione dell’art. 2, primo comma, lettera h), della legge delega 23 ottobre 1992, n. 421, ha notevolmente ridotto il numero degli atti amministrativi regionali sottoposti al controllo preventivo di legittimità e ha abolito il controllo di merito, secondo un disegno giudicato da questa Corte non illegittimo in numerosi suoi aspetti (v. sent. n. 343 del 1994). In materia di contabilità pubblica, poi, occorre considerare la svolta decisiva data negli ultimi anni al faticoso processo di riforma dei bilanci pubblici - ... omissis ... - con l’approvazione della legge 8 giugno 1990, n. 142 (in ordine ai bilanci degli enti locali), del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 502, artt. 2 e 5 (in ordine alla gestione finanziaria delle unità sanitarie locali), e del decreto legislativo 3 febbraio 1993, n. 29 (che riforma il bilancio statale e prevede, all’art. 20, l’istituzione in ogni amministrazione di servizi di “controllo interno” sulla gestione): si tratta, infatti, di atti legislativi volti a configurare una comprensiva programmazione di bilancio, nella quale le quantificazioni in termini finanziari risultino basate sulla individuazione degli obiettivi da perseguire e sulla determinazione dei mezzi e dei processi ritenuti più idonei al loro raggiungimento sotto il profilo dell’efficacia, dell’efficienza e dell’economicità”.

⁶⁷ R. Perez, *La riforma* ... op. cit., laddove ha evidenziato che “la Corte costituzionale ha rilevato che i poteri attribuiti alla Corte dei conti dalla legge n. 20 non possono essere limitati alla sfera statale, alla quale si dovrebbe contrapporre, secondo le regioni ricorrenti, una (invalicabile) autonomia regionale, ma come l’attribuzione di un compito essenzialmente collaborativo “volto a garantire che ogni settore della pubblica amministrazione risponda effettivamente al modello ideale tracciato dall’articolo 97 della Costituzione, quello di un apparato pubblico realmente operante sulla base dei principi di legalità, imparzialità, efficienza”. E che, infine, la Corte dei conti si configuri come organo ausiliario tanto dello Stato, quanto delle regioni e degli enti locali. È, infatti, evidente che l’efficienza, il buon andamento, l’economicità delle pubbliche attività sono risultati che in tanto possono essere raggiunti, in quanto le riforme da cui dipendono non siano attuate a “macchia di leopardo”, ma globalmente, in tutte le amministrazioni pubbliche”; vedasi anche G. Caianiello, *La riforma* ... op. cit., laddove rileva come “L’immagine di una Corte dei

Sotto il profilo soggettivo del controllo successivo sulla gestione, la pronuncia afferma l'indipendenza e la neutralità del controllore come condizione per evitare la non interferenza nell'autonomia dell'ente controllato e l'imparziale valutazione, a beneficio e a servizio di tutte le componenti del sistema, delle situazioni critiche⁶⁸.

Quindi, un controllo "di garanzia" nell'interesse della collettività, e non solo dello Stato e/o delle autonomie, sull'andamento delle gestioni finanziarie statali, regionali e locali in base a precisi programmi, su specifiche gestioni settoriali.

L'argomento della terzietà e imparzialità della Corte dei conti, quale organo a tutela dello Stato-comunità e non dello Stato-apparato, sarà a fondamento della successiva sentenza n. 267/2006 che, dopo la riforma del Titolo V della Costituzione, andrà ad avallare le modifiche legislative in tema di controlli sulle autonomie, a tutela sia dell'unità del sistema (scartando in tal senso soluzioni alternative di carattere "regionalista", come quelle prefigurate in Friuli Venezia Giulia o previste in Valle d'Aosta), sia di un miglior funzionamento dei controlli interni agli enti territoriali.

conti investita anch'essa di una potestas corrigendi, come i ricordati controlli amministrativi previsti dall'art. 125 Cost., può avere suscitato timori per le autonomie regionali, attratte dalla legge n. 20 sotto il controllo della Corte. Ma il Giudice delle leggi ha puntualmente evidenziato il carattere "non autoritativo" della funzione, cui resta infatti estraneo un esito "misura" (a meno di non considerare tale anche un parere del Consiglio di Stato), spettando quest'ultima al controllato secondo la formula testuale del comma 6, in via di "autocorrezione", come dice la sentenza. Fermo, comunque, un obbligo di riesame del proprio operato da parte dello stesso controllato, implicito in quello di dar notizia alla Corte appunto delle "misure" adottate (previsione che conferma la portata esaustiva ed assorbente di detto comma, e la superfluità oltretutto del già ricordato inciso del comma 4, anche delle varie altre specifiche ipotesi di richiesta di riesame, disseminate in altri commi con solo effetto di complicazione").

⁶⁸ Punto 9.2. del Considerato in diritto: "Come organo previsto dalla Costituzione in posizione d'indipendenza e di "neutralità" al fine di svolgere imparzialmente, non solo il controllo preventivo di legittimità sugli atti del Governo, ma anche il controllo contabile sulla gestione del bilancio statale, e di partecipare, nei casi e nelle forme stabiliti dalla legge, al controllo sulla gestione finanziaria degli enti cui lo Stato contribuisce in via ordinaria (art. 100, secondo comma, della Costituzione), la Corte dei conti è stata istituita come organo di controllo volto a garantire il rispetto della legittimità da parte degli atti amministrativi e della corretta gestione finanziaria. Con lo sviluppo del decentramento e l'istituzione delle regioni, che hanno portato alla moltiplicazione dei centri di spesa pubblica, la prassi giurisprudenziale e le leggi di attuazione della Costituzione hanno esteso l'ambito del controllo esercitato dalla Corte dei conti, per un verso, interpretandone le funzioni in senso espansivo come organo posto al servizio dello Stato-comunità, e non già soltanto dello Stato-governo, e, per altro verso, esaltandone il ruolo complessivo quale garante imparziale dell'equilibrio economico-finanziario del settore pubblico e, in particolare, della corretta gestione delle risorse collettive sotto il profilo dell'efficacia, dell'efficienza e della economicità".

In detta sentenza n. 267/2006, la Corte ha affermato che l'estensione del controllo sulla gestione, successivo ed esterno all'amministrazione e di natura imparziale e collaborativa, a tutte le amministrazioni pubbliche, comprese le Regioni e gli enti locali, è il frutto di una scelta del legislatore che ha inteso superare la dimensione un tempo "statale" della finanza pubblica come definita dall'art. 100 della costituzione ed ha riconosciuto alla Corte dei Conti, nell'ambito del disegno tracciato dagli articoli 28, 97, primo comma, 81 e 119 Cost., il ruolo di organo posto al servizio dello "Stato-comunità", quale garante imparziale dell'equilibrio economico finanziario del settore pubblico e della corretta gestione delle risorse collettive sotto il profilo dell'efficacia, dell'efficienza e dell'economicità (sentenze n. 29/1995 e n. 470/1997).

Sempre secondo la sentenza n. 267/2006, questa "nuova" forma di controllo attribuito alla Corte dei Conti sviluppa il quadro delle misure necessarie per garantire la stabilità dei bilanci ed il rispetto del patto di stabilità interno, prescritti dall'art. 7, comma 7, della legge 5 giugno 2003, n. 131, controllo che assume anche i caratteri propri del controllo sulla gestione in senso stretto e concorre, insieme a quest'ultimo, alla formazione di una visione unitaria della finanza pubblica, ai fini della tutela dell'equilibrio finanziario e dell'osservanza del patto di stabilità interno, che la Corte dei conti può garantire.

E' con la legge n. 131/2003, pertanto, che l'assetto dei controlli viene a subire profondi e determinanti interventi da parte del legislatore che ne riqualificano gli aspetti sistematici in funzione di salvaguardia dell'equilibrio complessivo di finanza pubblica, soprattutto in forza di un rapporto di ausiliarità ben delineato tra gli organi rappresentativi delle autonomie locali e le strutture regionali della Corte dei Conti.

4. Distinzione tra controlli interni e controlli esterni

A questo punto del lavoro, pur rinviando nello specifico ai rispettivi capitoli, occorre precisare la distinzione tra i controlli amministrativi interni e quelli esterni (controlli che, tuttavia, non vanno confusi con i controlli di tipo giurisdizionale).

I primi sono svolti, con poche eccezioni, come attività interne dell'organizzazione amministrativa i cui atti o la cui attività sono oggetto di verifica e sono svolti da uffici della stessa amministrazione o dello stesso insieme di amministrazioni cui la stessa appartiene.

I controlli interni, cioè, anche se svolti tra amministrazioni diverse, rientrano nell'ambito della pubblica amministrazione intesa come apparato unitario e, pertanto, non possono che avere come fine immediato la salvaguardia degli interessi dell'Amministrazione⁶⁹.

La previsione del controllo, infatti, rientra nell'attività di auto-organizzazione volta ad ottimizzare il perseguimento dei fini⁷⁰ ed in tal senso è stato sostenuto che la loro disciplina dovrebbe essere una prerogativa di ciascuna amministrazione.

I controlli amministrativi esterni, invece, sono svolti da autorità o da soggetti estranei all'amministrazione, quale è la Corte dei conti⁷¹.

Il tipo più diffuso di controllo esterno è stato a lungo costituito, nel nostro ordinamento, dal controllo preventivo di legittimità su atti amministrativi, mentre successivamente si sono sviluppati i controlli successivi sui risultati di gestione.

In linea generale, tutte le amministrazioni pubbliche sono soggette a controlli esterni, che hanno, a seconda del tipo di controllo, esiti diversi.

⁶⁹ S. Zambardi – G. Astegiano, *Compendio di contabilità pubblica*, cit., pag. 224; M.V. Lupò Avagliano, *Controllo contabile (voce)*, in “*Digesto delle Discipline Pubblicistiche*”, cit., pag. 91.

⁷⁰ I controlli esterni discendono, invece, dal principio di legalità.

⁷¹ La funzione di controllo della Corte dei conti è stata sempre tenuta distinta rispetto alla sua funzione giurisdizionale, sotto il profilo della responsabilità amministrativo-contabile, sebbene entrambe accomunate dal medesimo obiettivo di tutela della buona gestione della cosa pubblica.

Così, nel controllo preventivo, l'esito della verifica di legittimità determina, se positivo, l'efficacia dell'atto, in caso contrario l'impedimento all'acquisto dell'efficacia; i controlli successivi hanno, invece la finalità di acquisizione di dati, informazioni, analisi, valutazioni, ecc. per fondare su di essi le decisioni degli organi che debbono o possono assumere iniziative conseguenti sul piano legislativo o amministrativo o di indirizzo politico-amministrativo.

La distinzione tra controlli interni e controlli esterni è rilevante in quanto mette in rilievo che il controllo ha i suoi "referenti", secondo i casi, all'interno o all'esterno dell'amministrazione, nel senso che la responsabilità di attivare la "misura" del controllo compete, rispettivamente, ad un organo dell'amministrazione o a soggetti estranei ad essa⁷².

Mentre i controlli esterni, operati in posizione di estraneità ed indipendenza dell'organo di controllo rispetto al soggetto controllato, mirano alla tutela di interessi e valori obiettivi e non alla tutela di quelli perseguiti dal soggetto controllato e possono possedere la forza reattiva volta all'impedimento, i controlli interni, cioè svolti da un soggetto che, seppur non gerarchicamente subordinato rispetto a quello controllato, fa parte dell'Amministrazione, non può che avere come fine immediato la salvaguardia, in primis, del soggetto controllato⁷³.

Carattere comune degli stessi, tuttavia, è costituito dal fatto che sia i controlli esterni, che quelli interni costituiscono, come evidenziato anche da diversi autori, dei meccanismi e strumenti di monitoraggio e valutazione dei costi, dei rendimenti e dei risultati dell'attività svolta dalle Amministrazioni pubbliche, che si identificano sempre meno nel cd. controllo-riscontro, nel controllo-denuncia o nel controllo-repressione, per assumere sempre più i tratti del cd. controllo-consulenza o del controllo-impulso⁷⁴, con finalità

⁷² G. D'Auria, *op. cit.*, pag. 1368.

⁷³ Cfr. M.V. Lupò Avagliano, *Controllo contabile (voce)*, in *Digesto delle Discipline Pubblicistiche*, Tomo IV, pag. 91, 1989.

⁷⁴ P. Germani, *La Ragioneria Generale dello Stato ed i controlli di finanza pubblica*, Roma, 1995, pag. 9.

collaborativa e di supporto alle scelte decisionali dei vertici dell'amministrazione interessata.

Il controllo sarebbe, quindi, diretto a stimolare processi di "autocorrezione" sul piano delle decisioni legislative, dell'organizzazione amministrativa e dell'attività gestionale⁷⁵.

Tale carattere collaborativo del controllo è suffragato anche dall'utilizzazione dei controlli interni ai fini della realizzazione di quelli esterni della Corte dei Conti, ai sensi dell'art. 3, comma 8, della legge n. 20/1994⁷⁶, laddove prevede che "la Corte dei conti può richiedere alle amministrazioni pubbliche ed agli organi di controllo interno qualsiasi atto o notizia"⁷⁷, chiarendo, inoltre, che le due forme di controllo (interni ed esterni) sono strettamente interdipendenti.

Va rilevato, inoltre, che, mentre nei controlli interni la valutazione della legittimità, pur presente, non è oggetto diretto della conoscenza (della conoscenza e) del giudizio del controllore che ha, invero, come fine immediato, la valutazione di altri e distinti oggetti, nel caso dei controlli di (sulla) gestione operati dalla Corte dei conti, la legittimità (dei singoli atti in cui si concretizza la gestione), pur avendo un senso strumentale rispetto alla valutazione complessiva della rispondenza della gestione agli obiettivi e criteri individuati, è comunque oggetto di verifica esplicita e, dunque, doverosa per il controllore⁷⁸.

⁷⁵ V. Guccione, *La riforma dei controlli al vaglio della Corte (nota a Corte cost., 27 gennaio 1995, n. 29)*, in *Giornale di diritto amministrativo*, n. 4/1995, pag. 399.

⁷⁶ Cfr. C. Cossiga, *La Consulta legittima i controlli della Corte dei Conti su bilanci e rendiconti*, in <http://portale.webifel.it/>.

⁷⁷ Ad esempio, ai sensi dell'articolo 1, commi 166, 167 e 170, è fatto obbligo agli organi interni di controllo degli enti locali e delle Aziende Sanitarie Locali di trasmettere alla Corte dei Conti una relazione sulla base delle linee guida dettate dalla medesima Corte dei Conti.

⁷⁸ M. D'Orsogna, *I controlli di efficienza*, in *Diritto amministrativo* (a cura di F.G. Scoca), Torino, II ed., Giappichelli, 2008, p. 624.

5. Evoluzione normativa dei controlli

Il processo di modernizzazione della Pubblica Amministrazione italiana, intrapreso negli anni Novanta, è stato caratterizzato, tra l'altro, per il graduale avvicinamento dei controlli pubblici a quelli in uso nel settore privato, nel presupposto che la funzione di controllo rappresenti per ogni azienda, sia pubblica che privata, un indispensabile strumento di gestione della complessità e del cambiamento.

Ne è derivato un sostanziale mutamento della filosofia del controllo amministrativo.

Si tratta di un controllo prevalentemente di risultato, caratterizzato da una forte valenza interna, in un'ottica di collaborazione tra controllore e controllato⁷⁹.

L'evoluzione normativa verso il nuovo modello di controllo amministrativo può essere divisa in due periodi.

Nel primo (1992 – 1994), si collocano i provvedimenti con i quali ha preso avvio la stagione delle riforme amministrative, nel segno dei criteri di efficienza, efficacia ed economicità, della distinzione tra politica ed amministrazione, dell'aziendalizzazione e della semplificazione.

Per quanto concerne i richiamati criteri di efficienza, efficacia ed economicità, essi hanno trovato codifica legislativa, dapprima, con il decreto legislativo 3 febbraio 1993, n. 29, recante “Razionalizzazione dell'organizzazione delle amministrazioni pubbliche e revisione della disciplina in materia di pubblico impiego, a norma dell'articolo 2 della Legge 23 ottobre 1992, n. 421”, poi confluito nel decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, recante “Norme generali sull'ordinamento del lavoro alle dipendenze delle amministrazioni pubbliche” (cd. testo unico del pubblico impiego)⁸⁰.

⁷⁹ I. Borrello, *La nuova disciplina dei controlli interni nelle Pubbliche Amministrazioni*, in *Giornale di Diritto Amministrativo*, 2000, 1, pag. 28 e ss..

⁸⁰ Art. 1, comma 1, D. Lgs. n. 165/2001: “*Le disposizioni del presente decreto disciplinano l'organizzazione degli uffici e i rapporti di lavoro e di impiego alle dipendenze delle amministrazioni pubbliche, tenuto conto delle autonomie locali e di quelle delle regioni e delle province autonome, nel rispetto dell'articolo 97, comma primo, della Costituzione, al fine di:*

Successivamente, anche la legge 7 agosto 1990, n. 241 (Nuove norme in materia di procedimento amministrativo e di diritto di accesso ai documenti amministrativi), all'art. 1, comma 1, disponendo che "L'attività amministrativa persegue i fini determinati dalla legge ed è retta da criteri di economicità, di efficacia, di imparzialità, di pubblicità e di trasparenza ...", ha dato evidenza normativa a detti criteri.

Inoltre, ai sensi dell'articolo 11 della legge 15 marzo 1997, n. 57 (cd. "legge Bassanini"), il Governo è stato delegato ad emanare, entro il 31 gennaio 1999, uno o più decreti legislativi diretti, tra l'altro, a riordinare e potenziare i meccanismi e gli strumenti di monitoraggio e di valutazione dei costi, dei rendimenti e dei risultati dell'attività svolta dalle amministrazioni pubbliche.

Ciò ha trovato attuazione con il decreto legislativo 20 luglio 1999, n. 286 (Riordino e potenziamento dei meccanismi e strumenti di monitoraggio e valutazione dei costi, dei rendimenti e dei risultati dell'attività svolta dalle amministrazioni pubbliche, a norma dell'articolo 11 della L. 15 marzo 1997, n. 59), il quale, a sua volta, all'articolo 1 (Principi generali del controllo interno), dispone che "le pubbliche amministrazioni, nell'ambito della rispettiva autonomia, si dotano di strumenti adeguati a: a) garantire la legittimità, regolarità e correttezza dell'azione amministrativa (controllo di regolarità amministrativa e contabile); b) verificare l'efficacia, efficienza ed economicità dell'azione amministrativa al fine di ottimizzare, anche mediante tempestivi interventi di correzione, il rapporto tra costi e risultati (controllo di gestione); c) valutare le prestazioni del personale con qualifica dirigenziale (valutazione della dirigenza); d) valutare l'adeguatezza delle scelte compiute in sede di attuazione dei piani, programmi ed altri strumenti di determinazione

a) accrescere l'efficienza delle amministrazioni in relazione a quella dei corrispondenti uffici e servizi dei Paesi dell'Unione europea, anche mediante il coordinato sviluppo di sistemi informativi pubblici;

b) razionalizzare il costo del lavoro pubblico, contenendo la spesa complessiva per il personale, diretta e indiretta, entro i vincoli di finanza pubblica;

c) realizzare la migliore utilizzazione delle risorse umane nelle pubbliche amministrazioni, assicurando la formazione e lo sviluppo professionale dei dipendenti, applicando condizioni uniformi rispetto a quelle del lavoro privato, garantendo pari opportunità alle lavoratrici ed ai lavoratori nonché l'assenza di qualunque forma di discriminazione e di violenza morale o psichica".

dell'indirizzo politico, in termini di congruenza tra risultati conseguiti e obiettivi predefiniti (valutazione e controllo strategico)”⁸¹.

Tale decreto segna una tappa significativa, nonché conclusiva del processo di riforma dei controlli, rispondendo alle istanze di razionalizzazione della normativa precedente (stratificatasi spesso in modo non coerente) e contribuendo alla soluzione di alcuni nodi critici che ancora caratterizzavano l’assetto dei controlli interni⁸².

Si può affermare, pertanto, che le leggi degli anni Novanta hanno capovolto a favore dei controlli successivi la preesistente dominanza dei controlli preventivi, che sono stati, per tutto il decennio, in forte arretramento a tutti i livelli di governo.

Nel corso degli ultimi decenni, il sistema di controllo della spesa pubblica, pur restando imperniato sulla dicotomia Corte dei Conti – Ragioneria Generale dello Stato, si è evoluto rapidamente acquisendo ed arricchendosi di elementi mutuati dal settore privato.

Si può notare, dunque, la costante volontà di far convergere i sistemi di controllo verso principi e criteri privatistici, tenendo conto delle disposizioni del codice civile, nonché delle disposizioni dettate dai principali organismi nazionali e internazionali competenti in materia.

Presupposto essenziale, tuttavia, per un ulteriore spinta in avanti del sistema dei controlli potrebbe essere costituito dalla progressiva diffusione, a tutti i livelli, della medesima cultura gestionale, contabile e della medesima attenzione al rigore amministrativo.

Come già accennato, è in un siffatto contesto di riforme normative che si pose la riflessione sul principio costituzionale di buon andamento dell’amministrazione di cui all’art. 97 Cost., procedendo ad una rilettura del medesimo in connessione con le esigenze di efficienza, efficacia ed economicità dell’azione amministrativa.

⁸¹ Occorre ricordare, tuttavia, che l’articolo 5 del d.lgs. n. 286/1999 concernente la valutazione del personale con incarico dirigenziale è stato abrogato, a decorrere dal 30 aprile 2010, dalla lettera c) del comma 4 dell’articolo 30 del d.lgs. 27 ottobre 2009, n. 150 (cd. decreto Brunetta).

⁸² I. Borrello, *La nuova disciplina dei controlli interni nelle Pubbliche Amministrazioni*, in *Giornale di Diritto Amministrativo*, 2000, 1, pag. 28 e ss..

Ne conseguì una forte valorizzazione del concetto di buon andamento accanto al principio di legalità che, come già rilevato, aveva costituito il fondamento costituzionale dell'organizzazione amministrativa e, per ciò che rileva ai nostri fini, del sistema dei controlli.

Il principio di buon andamento della pubblica amministrazione è stato inteso come completamento ed arricchimento di contenuto del principio di legalità inteso in senso non solo formale ma anche sostanziale⁸³.

L'economicità, l'efficienza e l'efficacia furono assunti tra i paramentri di legittimità sostanziale: un atto, o meglio attività, non è legittimo non solo se presenta vizi di legittimità in senso tradizionale, ma anche se è antieconomico, inefficiente, inefficace e dunque contrario al principio di buon andamento.

In definitiva, come affermato dalla sentenza della Corte Costituzionale n. 148/1999, l'efficacia e l'efficienza dell'azione amministrativa a pieno titolo rientrano tra le componenti del nuovo concetto di legittimità dell'azione amministrativa.

Alla luce della rivalutazione del principio del buon andamento, nella definizione dei principi Costituzionali sulla pubblica amministrazione, è stata attribuita maggiore rilevanza ai risultati dell'attività amministrativa nel suo complesso, rispetto agli obiettivi perseguiti e, conseguentemente, maggiore rilevanza ha assunto la congruità della spesa pubblica e il controllo dell'utilizzo delle pubbliche risorse.

In tale prospettiva si è resa opportuna una riforma dei controlli sull'andamento della gestione e sui risultati dell'attività amministrativa, in un'ottica di legalità sostanziale, da misurare in base a parametri di efficienza,

⁸³ V. Cerulli Irelli - Luciani, *La cultura della legalità e il sistema dei controlli*, in AA.VV., *Il sistema dei controlli interni nelle pubbliche amministrazioni* (a cura di Schlitzer), Milano 2002, 5 ss.; D. Resta, *L'adeguamento del sistema dei controlli sulle autonomie locali al nuovo assetto istituzionale dopo la L. Cost. 3/01*, in "Atti del convegno di studi di scienza dell'amministrazione", Varenna, 2006, su "I controlli sulle autonomie nel nuovo quadro istituzionale", Giuffrè, Milano 2007, p. 683.

efficacia ed economicità, applicando anche regole tecniche di matrice aziendalistica o di scienza dell'amministrazione⁸⁴.

Tale evoluzione ha visto recentemente un salto di qualità dovuto, da un lato, all'adozione del decreto legislativo sull'armonizzazione dei sistemi contabili (Decreto Legislativo n. 91/2011), necessaria per una sempre maggiore trasparenza dei bilanci pubblici e, dall'altro lato, all'adozione del decreto di riforma dei controlli (Decreto Legislativo n. 123/2011), entrambi adottati in attuazione delle deleghe contenute nella n. 196/2009, mentre già con l'adozione del D.P.R. n. 97/2003 erano state introdotte disposizioni concernenti nuove regole di amministrazione e contabilità degli enti pubblici istituzionali⁸⁵.

⁸⁴ G.C. De Martin, *Disciplina dei controlli e principi di buon andamento*, in Atti del convegno di studi di scienza dell'amministrazione, Varenna, 2006, su "I controlli sulle autonomie nel nuovo quadro istituzionale", Giuffrè, Milano 2007, pag. 218.

⁸⁵ L'esigenza di un "ulteriore salto di qualità" in tal senso era stata avvertita, peraltro, già in tempi non sospetti dall'allora Ragionerie Generale dello Stato Prof. Vittorio Grilli, nella corso della sua *Prolusione in occasione dell'apertura dell'anno accademico 2003/2004 della Scuola Superiore dell'Economia e delle Finanze*, 3 marzo 2004.

6. Ridimensionamento del controllo preventivo di legittimità sugli atti ed introduzione dei controlli successivi sull'attività

Come precedentemente rilevato, le modifiche dell'assetto della Pubblica Amministrazione degli anni Novanta hanno determinato anche un riforma del sistema dei controlli⁸⁶.

Il processo di ammodernamento ha preso avvio dalle proposte della Commissione di studio costituita presso la Presidenza del Consiglio⁸⁷ (c.d. "Commissione Piga"), che, nel denunciare la disciplina vigente come "disarmonica nelle soluzioni, dotata di una insufficiente visione complessiva degli obbiettivi da raggiungere e di una inadeguata considerazione unitaria di raccordo", puntava su "una funzionalizzazione del controllo all'interesse pubblico, invece di continuare a configurarlo quale riproduzione del controllo giurisdizionale del giudice amministrativo", e su un collegamento tra controlli interni e controlli esterni, evitando "l'abnorme situazione di fatto per cui ogni organo di controllo deve riprendere in esame situazioni ed atti già valutati da altro organo, come se ogni verifica fosse priva di valore"⁸⁸.

In primo luogo, nell'ottica della semplificazione e dello snellimento delle procedure, è stata ridotta l'area dei controlli preventivi di legittimità a tipologie di atti tassativamente individuati e, al contempo, è stata prevista,

⁸⁶ Vedasi, tra gli altri, G. Caianiello, *La riforma dei controlli al vaglio della Corte*, in *Giornale Dir. Amm.*, 1995, 4, p. 399; G. D'Auria, *I controlli*, in S. Cassese (a cura di), *Trattato di diritto amministrativo. Diritto amministrativo generale*, Tomo II, Milano, Giuffrè, 2003; B. Dente, *L'evoluzione dei controlli interni negli anni '90*, in "Il lavoro nelle pubbliche amministrazioni", 1999, ID., *La parabola dei controlli interni nelle amministrazioni dello Stato*, in Astrid-online.it; ID., *Riforme e controriforme amministrative*, in Astrid-online.it; L. Hinna, *Pubbliche amministrazioni: cambiamenti di scenario e strumenti di controllo interno*, Padova, Cedam, 2002; R. Lombardi, *Contributo allo studio della funzione di controllo*, Giuffrè, Milano, 2003; R. Perez, *La riforma dei controlli al vaglio della Corte*, in *Giornale Dir. Amm.*, 1995, 4, p. 399; F. Staderini, *La riforma dei controlli nella pubblica amministrazione*, Padova, 1985; A. Taradel, *Problemi dell'amministrazione contemporanea: dai controlli di conformazione a quelli di integrazione*, in "La ponderazione degli interessi nell'esercizio dei controlli (Atti del XXXIV Convegno di studi di scienza dell'amministrazione – Varenna – 1988)", Milano, Giuffrè, 1991, pag. 41.

⁸⁷ Presidenza del Consiglio dei Ministri. *Relazione sul lavoro di elaborazione istituzionale svolto dalle Commissioni costituite presso la Presidenza del Consiglio* (Commissioni Piga e Giannini), Roma, 8 settembre 1984, par. 2, b).

⁸⁸ L. Vandelli. *I controlli come elementi di sistema*, in "Atti del convegno di studi di scienza dell'amministrazione", Varenna, 2006, su "I controlli sulle autonomie nel nuovo quadro istituzionale", Giuffrè, Milano 2007, pag. 435.

nella prospettiva di verificare l'economicità della gestione e la realizzazione degli obiettivi programmati, l'introduzione di controlli interni alla stessa amministrazione agente, nonché di controlli esterni successivi sulla gestione complessiva.

Per le amministrazioni statali, l'analisi critica sui tempi di durata dei procedimenti amministrativi ha messo in evidenza che la fase dei controlli preventivi di legittimità tra Corte dei Conti e ragionerie centrali comportava una notevole complicazione e appesantimento dell'iter complessivo.

A tale considerazione si aggiunse un giudizio critico sulla proficuità di controlli formali sul singolo atto che non consentissero una visione d'insieme dell'attività complessiva dell'amministrazione e il riscontro di eventuali carenze sostanziali sul piano organizzativo o addirittura di fenomeni di patologia giuridica, come la stagione di Tangentopoli aveva messo in evidenza.

Con la riforma delle procedure di spesa, ad opera del D.P.R. n. 367/1994 (Regolamento recante semplificazione e accelerazione delle procedure di spesa e contabili), il legislatore aveva determinato un rilevante alleggerimento dei controlli preventivi di legittimità delle ragionerie, prevedendo l'obbligo per l'ufficio di controllo di registrare l'impegno di spesa entro 15 giorni dal ricevimento dell'atto, salve ipotesi di illegittimità tassativamente previste⁸⁹.

Tale articolo è stato abrogato dalla lettera b) del comma 1 dell'articolo 29, del decreto legislativo 7 luglio 2011, n. 123, di riforma dei controlli.

Con la Legge n. 20 del 1994⁹⁰ è stata attuata un'importante riforma dei controlli esterni, anche qui nel senso di ridimensionare i controlli preventivi di

⁸⁹ D.P.R. 367/1994, articolo 11, comma 1 (*Procedimento del controllo preventivo di ragioneria*). "La competente ragioneria, entro quindici giorni dal ricevimento dell'atto per il controllo, registra l'impegno di spesa sotto la responsabilità del dirigente che lo ha emanato. La registrazione dell'impegno non può aver luogo ove si tratti di spesa che ecceda la somma stanziata nel relativo capitolo di bilancio o che sia da imputare ad un capitolo diverso da quello indicato, oppure che sia riferibile ai residui anziché alla competenza, o a questa piuttosto che a quelli. In tal caso, la Ragioneria restituisce alla competente amministrazione l'atto, con l'indicazione delle ragioni che ne impediscono l'ulteriore corso. Nel caso di impegno contestuale al pagamento, per la registrazione dell'atto si applicano le norme e il termine di cui al comma 2".

⁹⁰ Disposizioni in materia di giurisdizione e controllo della Corte dei Conti.

legittimità prima generalizzati su tutti gli atti del governo, prevedendoli in casi tassativamente individuati e modificando il ruolo della Corte dei conti nell'ambito della intera finanza pubblica⁹¹, ponendo un ridimensionamento dei controlli preventivi di legittimità sia per le amministrazioni dello Stato, per ragioni di semplificazione e snellimento dei procedimenti amministrativi, che per le Regioni e gli enti locali, per ragioni attinenti all'effettiva attuazione dell'autonomia costituzionalmente prevista in capo a tali enti.

Il sistema dei controlli delineato nella Costituzione e attuato dal legislatore nel primo trentennio dell'era repubblicana, basato essenzialmente sui controlli preventivi di legittimità e fondato sul principio di legalità, pertanto, venne fortemente rivisto.

A controbilanciare il ridimensionamento dei controlli preventivi, la legge n. 20/1994 ha esteso il controllo successivo della Corte dei conti sulla gestione del bilancio e del patrimonio, già previsto per lo Stato dall'art. 100 comma 2, alle altre amministrazioni pubbliche, comprese le autonomie territoriali⁹².

Tale forma di controllo, che risulta tuttora prevalente nell'attuale sistema dei controlli, è affidata ad un organo tecnico e imparziale, non ha efficacia impeditiva ma, rivestendo un carattere collaborativo, è finalizzata a segnalare, mediante un referto al Parlamento o alle assemblee elettive locali e

⁹¹ Per quanto concerne gli enti locali, non oggetto di trattazione specifica in questa sede, in un prima fase, con la legge 8 giugno 1990, n. 142 (Ordinamento delle autonomie locali) nella generale prospettiva di valorizzazione dell'autonomia dei medesimi, i controlli di legittimità furono circoscritti ad ipotesi tassative (art. 45), i controlli di merito furono abrogati (implicitamente non facendone menzione), e la composizione dei CO.RE.CO (art. 42) già disciplinata dalla legge n. 62/1953 venne modificata. Analogamente, per le Regioni, il Decreto legislativo 13 febbraio 1993, n. 40, recante "*Revisione dei controlli dello Stato sugli atti amministrativi delle regioni*", individuò tipologie tassative di atti soggetti a controllo di legittimità, abrogò espressamente i controlli di merito e sostituì le commissioni di controllo sull'Amministrazione regionale previste dalla legge n. 62/1953, con le commissioni statali di controllo. In una seconda fase, volta al decentramento delle funzioni amministrative a Costituzione invariata, la legge 15 marzo 1997 n. 59 e la legge 15 maggio 1997 n. 127, (c. d. leggi Bassanini) circoscrissero ulteriormente i controlli di legittimità sugli atti delle regioni e degli enti territoriali. Ai sensi dell'articolo 1, comma 32, infatti, il controllo di legittimità sugli atti amministrativi della regione, esclusa ogni valutazione di merito, si esercita esclusivamente sui regolamenti, esclusi quelli attinenti all'autonomia organizzativa, funzionale e contabile dei consigli regionali, nonché sugli atti costituenti adempimento degli obblighi derivanti dall'appartenenza dell'Italia all'Unione europea.

⁹² Articolo 3, comma 4, della legge n. 20/1994.

regionali, le criticità della gestione allo scopo di stimolare e promuovere processi di autocorrezione da parte dell'Amministrazione controllata e, al contempo, far valere la responsabilità politica degli amministratori.

In sostanza, alla fine del 2001, l'assetto dei controlli amministrativi era caratterizzato dal carattere recessivo, a tutti i livelli di governo e di amministrazione, dei controlli preventivi di legittimità, dalla generalizzazione del controllo successivo sui risultati delle pubbliche gestioni, non solo statali, al fine di verificare l'efficienza l'efficacia e l'economicità e dalla previsione di una "rete" di controlli interni alle singole amministrazioni al fine di tenere sotto osservazione e costantemente migliorare i rapporti fra risorse e obiettivi, fra obiettivi e risultati e fra risultati e risorse.

Tutto ciò ha portato a ritenere che il quadro dei controlli amministrativi fosse profondamente mutato rispetto agli anni precedenti.

I controlli impeditivi e repressivi, come quelli preventivi, utili a dirigere e cogestire l'amministrazione, infatti, hanno ceduto il passo ai controlli collaborativi o "di integrazione", preordinati a garantire la coerenza dei comportamenti posti in essere dalle amministrazioni rispetto a determinate regole e, soprattutto, ai risultati ed agli obiettivi da realizzare.

Peraltro, i controlli successivi non coprivano, opportunamente, l'intero arco delle attività amministrative, ma erano concentrati su alcuni oggetti ben delimitati: gli andamenti e gli equilibri economico-finanziari, anche in relazione ai vincoli comunitari⁹³.

⁹³ G. D'Auria, *I controlli*, in S. Cassese (a cura di), *Trattato di Diritto Amministrativo*, Tomo secondo, Milano, 2003, pag. 1411.

CAPITOLO III

IL SISTEMA DEI CONTROLLI INTERNI

SOMMARIO: 1. L'evoluzione normativa dei controlli interni in applicazione dell'art. 97, comma 1, della Costituzione. – 2. I controlli di efficienza: il decreto legislativo n. 286/1999 come evoluzione del decreto legislativo n. 29/1993. – 2.1. Il controllo di regolarità amministrativo-contabile. 3. Le attribuzioni della Ragioneria generale dello Stato. 3.1. Gli uffici centrali di bilancio, le ragionerie territoriali dello Stato e cenni sul controllo svolto dal sistema delle ragionerie. – 3.2. I servizi ispettivi di finanza pubblica (S.I.Fi.P.). 3.2.1. L'ispezione amministrativa: genesi e caratteristiche. 3.2.2. Verifiche ispettive e “nuova” legge di contabilità e finanza pubblica: la sentenza della Corte costituzionale n. 370 del 15 dicembre 2010. 3.2.3. Considerazioni dottrinarie sull'articolo 14 della nuova legge di contabilità e finanza pubblica (legge n. 196/2009): “codifica” delle verifiche ispettive e “prudenza” del legislatore. 3.2.4. Le motivazioni della Consulta: la rilevanza delle leggi di coordinamento della finanza pubblica. 3.2.5. Stato della giurisprudenza costituzionale in materie di verifiche ispettive dei S.I.Fi.P.. 3.3. I rappresentanti del Ministero dell'economia e delle finanze in seno ai collegi di revisione e sindacali degli enti ed organismi pubblici: controllo ed esigenze di terzietà, imparzialità e neutralità. 3.3.1. La sentenza della Corte costituzionale n. 122/2011 e la “manovra economica 2011” in tema di presenza del rappresentante del Ministero dell'economia e delle finanze e considerazioni sullo stesso. 4. La legge di riforma della contabilità e finanza pubblica: le deleghe in materia di controlli saranno coordinate fra loro?. 5. Il decreto legislativo 30 giugno 2011, n. 123 di riforma dei controlli di regolarità amministrativa e contabile.

1. L'evoluzione normativa del sistema dei controlli interni in applicazione dell'art. 97, comma 1, della Costituzione

Come accennato nel precedente capitolo, il riferimento costituzionale dei controlli interni è l'art. 97, comma 1, cost., il quale contiene, in una lettura aggiornata, precisi vincoli di efficienza, di efficacia e di economicità nell'organizzazione delle pubbliche amministrazioni in relazione ai fini loro assegnati.

In realtà, l'amministrare "per programmi e risultati" – e cioè, in pratica, ogni moderna attività amministrativa – richiede di essere svolta in continua affinità con un controllo, "interno al(lo stesso) processo di programmazione-attuazione posto in essere da chi ne ha la responsabilità, (che si) atteggia nella forma del controllo di gestione"⁹⁴.

E' stato detto, in questo senso, che, in base all'art. 97 cost. "ogni apparato amministrativo deve essere munito di adeguati congegni di controllo interno, che consentano di valutarne il rendimento, segnalare le disfunzioni e sollecitare le modifiche necessarie"; inoltre, l'efficienza e l'economicità, essendo costituzionalizzate dall'art. 97 cost., sono divenute "canoni di legalità": con la conseguenza che "la previsione organizzativa irrazionale, l'assenza di meccanismi di controllo interno, l'uso incontrollato delle risorse possono essere sanzionati come atti o comportamenti illegittimi"⁹⁵.

Il legame con l'art. 97 cost. emerge anche dalla relazione illustrativa allo schema di decreto legislativo che sarebbe diventato il d. lgs. n. 286/1999, dove si legge, fra l'altro, che tale disciplina è parte integrante di un disegno di riforma amministrativa, "nel cui ambito l'attività amministrativa, gradualmente distaccandosi da modelli astratti di unilaterale ponderazione di interessi pubblici, sempre più tende a farsi "servizio" a favore della collettività, a

⁹⁴ G. Pastori, *Indicazioni di sintesi*, in "I controlli amministrativi sulle regioni", (a cura di) G. Pastori, Milano, 1990, p. 17.

⁹⁵ G. Corso, *I controlli sull'attività e sulla spesa degli enti locali nel quadro della Costituzione*, in Corte dei conti, Sistema dei controlli, p. 151.

tecnicizzarsi, in quanto improntata a tecniche gestionali di sana amministrazione, (e perciò) ad assoggettarsi a valutazioni e misurazioni”⁹⁶.

Il sistema controlli interni nella Pubblica Amministrazione è stata oggetto di un lungo processo evolutivo. Essa affonda le sue radici nella fine dell’ottocento, registrando segni di evoluzione negli anni Venti del 1900, negli anni Settanta, fino ad arrivare alle riforme degli anni Novanta, sul finire dei quali viene emanato il Decreto Legislativo n. 286/1999, per concludersi con il Decreto Legislativo n. 123/2011.

L’evoluzione del sistema dei controlli registra una forte accelerazione a partire dalla prima metà degli anni Novanta e si caratterizza per una forte connotazione “economico-aziendale” che sembra porre in secondo piano quella “giuridico-amministrativa” che aveva dominato fino a tutti gli anni Ottanta.

La prima norma sul controllo interno è costituita dalla legge 22 aprile 1869, n. 5026 (*Legge sulla amministrazione del patrimonio dello Stato e sulla contabilità generale*) e, successivamente, con il Regio Decreto 18 novembre 1923, n. 2440, il controllo interno trova un suo assetto razionale.

Detto R.D. attribuiva all’allora Ministero del Tesoro, oltre al controllo di legittimità e quello contabile, anche il controllo sulla “proficuità” della spesa: una sorta di controllo che entrava nel merito e valutava la convenienza della spesa⁹⁷, spostando l’assetto del controllo da valutazioni formali a valutazioni che investono la sana gestione delle risorse ed anticipando molte delle norme che verranno introdotte parecchi decenni dopo.

Tale norma, però, è rimasta sostanzialmente inattuata fino agli inizi degli anni Novanta e ciò per diverse ragioni⁹⁸.

E’ stato scritto che il controllo interno, dal momento che si occupa di organizzazione e funzionamento dell’amministrazione e, cioè, dei modi e dei

⁹⁶ G. D’Auria, *I controlli*, in S. Cassese (a cura di), *Trattato di Diritto Amministrativo*, Tomo secondo, Milano, 2003, pag. 1427.

⁹⁷ Cfr. V. Guccione, *La nuova fisionomia del controllo interno. Modelli organizzativi e prime esperienze*, in *Rivista Trimestrale di Diritto Pubblico*, n. 3, 1998, p. 769 ss.

⁹⁸ Cfr. S. Cassese, *Le disfunzioni dei controlli amministrativi*, in “I controlli nella Pubblica Amministrazione”, Il Mulino, 1993.

tempi con i quali essa opera (le strutture, i procedimenti, le tecnologie, il personale, la gestione finanziaria), è rimasto estraneo al dibattito sull'amministrazione come autorità-potere nei confronti dei cittadini.

Inoltre, la concezione formalistica dell'attività amministrativa, intesa come insieme di procedimenti volti all'emanazione di atti e provvedimenti amministrativi, ha fatto passare in secondo piano l'importanza di organizzare nel modo più efficiente ed economico le risorse necessarie a perseguire i risultati che le Pubbliche Amministrazioni sono chiamate a conseguire⁹⁹.

All'inizio degli anni Novanta, una serie di norme hanno avviato un processo di innovazioni e, tra esse, possiamo ricordare la legge n. 241/1990 (sulla disciplina del procedimento amministrativo), il decreto legislativo n. 29/1993 (sulla privatizzazione del pubblico impiego e sull'introduzione dei controlli interni in tutte le amministrazioni), la legge n. 20/1994 (sulla riforma dei controlli della Corte dei Conti) e il già citato decreto legislativo n. 286/1999, in attuazione alla Legge 59/1997 (la cosiddetta "*Bassanini I*").

Queste norme concludono una fase importante della riforma degli anni Novanta ed i principali cambiamenti introdotti da questi provvedimenti possono essere, così, riassunti.

La legge n. 241/1990, nota come la legge sulla trasparenza, ha prescritto che le amministrazioni individuassero, al proprio interno, le unità organizzative ed i soggetti responsabili dei risultati da conseguire.

Il decreto legislativo n. 29/1993 ha imposto alle amministrazioni di costituire uffici di controllo interno, capaci non solo di valutare, ma anche di indirizzare e correggere l'azione degli uffici, in funzione degli obiettivi e delle responsabilità assegnate.

La legge n. 20/1994 ha potenziato, insieme al decreto legislativo n. 29/1993, i controlli, sia esterni sia interni, sui risultati dell'azione amministrativa, sulla congruenza di questa con i programmi politici, sul costo e sulla performance dei servizi, sulla soddisfazione degli utenti; il tutto nel

⁹⁹ Cfr. S. Cassese, *Dal controllo sul processo al controllo sul prodotto*, in Presidenza del Consiglio dei Ministri, Dipartimento per la funzione pubblica, "Il nuovo sistema di controllo interno nella Pubblica Amministrazione", Roma, IPZS, 1993, pagg. 53 e ss..

segno di un'esigenza di controlli effettivi ed efficienti, capaci di assicurare la corretta gestione delle risorse pubbliche, di accrescere la trasparenza dell'amministrazione, arginando anche uno dei fenomeni che in quegli anni era, come ora, molto sentito dalla pubblica opinione, cioè la corruzione degli amministratori.

Il decreto legislativo n. 286/1999, che conclude la stagione delle riforme, rivisita e puntualizza il sistema dei controlli interni, identificando al suo interno le varie tipologie di controllo ed i soggetti ad essi assegnati.

Da un concetto di controllo inteso come "a se stante" si è passati ad evidenziare, coerentemente alla logica economico-aziendale, la rilevanza di un modello in cui il controllo è visto come momento indispensabile per la stessa programmazione, in un ciclo continuo e dialettico che implica un continuo riscontro fra programmazione e pianificazione, operando una concreta "direzione per obiettivi".

2. I controlli di efficienza: il decreto legislativo n. 286/1999 come evoluzione del decreto legislativo n. 29/1993

Il decreto legislativo n. 29/1993 costituisce un provvedimento di riforma che ha inciso su diversi aspetti relativi alla gestione delle amministrazioni pubbliche.

Scopo principale del decreto è stato quello di introdurre all'interno della Pubblica Amministrazione il controllo gestionale¹⁰⁰, meglio conosciuto come “controllo di gestione”, inteso quale insieme equilibrato di strutture, metodi e procedure, idonei a realizzare una serie di obiettivi generali, quali lo svolgimento delle funzioni in modo regolare, economico, efficace ed efficiente, nonché la produzione di risultati e di servizi di qualità compatibili con la finalità dell'organizzazione; la salvaguardia delle risorse da sprechi, scorrettezze gestionali, frodi, abusi ed irregolarità; il rispetto delle leggi e delle norme in genere; la disponibilità di un idoneo sistema di dati finanziari affidabili e la corretta comunicazione dei dati stessi.

Il controllo interno viene ad identificarsi con il controllo gestionale di cui ripete gli elementi costitutivi ed anche quei dispositivi finalizzati al miglioramento della funzionalità della Pubblica Amministrazione, attraverso un processo ciclico che vede coinvolti operatori interni, controllori esterni, organo di direzione politica e gli organi di controllo interno¹⁰¹.

Il controllo interno ha come obiettivo quello di accertare l'efficacia, l'efficienza, l'economicità (le famose tre E), secondo quei significati che a questi termini attribuiscono le scienze amministrative ed aziendalistiche.

Con il decreto legislativo n. 29/1993 ha avuto inizio il processo di “aziendalizzazione” in materia di controlli.

L'articolo 20 del D.Lgs. n. 29/1993 stabiliva che ad effettuare il

¹⁰⁰ Vedasi, sul tema, tra gli altri: G. D'Auria, *Dai controlli di legittimità ai controlli di gestione*, in “Il nuovo sistema di controllo interno nella Pubblica Amministrazione”, Roma, IPZS, 1993; E. Rosati, *I più recenti orientamenti in materia di controllo sulle Amministrazioni Statali*, in “La Funzione amministrativa”, Roma, Santini, 1995; G. Cogliandro, *L'evoluzione organizzativa del controllo*, in “Rivista della Corte dei conti”, novembre-dicembre 1998, n. 6.

¹⁰¹ Cfr: G. D'Auria, *Modelli di controllo nel settore pubblico: organi, parametri, misure*, in “I controlli nella Pubblica Amministrazione”, Il Mulino, 1993.

controllo interno erano i nuclei di valutazione, o i servizi di controllo interno, istituiti presso ogni Pubblica Amministrazione e composti da esperti in tecniche di valutazione e nel controllo di gestione, il cui compito era essenzialmente quello di coadiuvare l'organo politico in sede di verifica della corrispondenza dei risultati dell'azione amministrativa rispetto ai programmi prefissati, ma in posizione di autonomia.

L'attuazione dei servizi di controllo interno, così come prevista dall'articolo 20 del D.Lgs. 29/1993, ha presentato numerose difficoltà, a causa di diversi fattori.

Il sistema dei controlli era particolarmente complesso: controlli gerarchici, controlli interni, controlli ispettivi, controlli dei revisori e dei collegi sindaci, controlli esterni su atti, controlli sulla gestione della Corte dei Conti, controlli sui contratti collettivi di lavoro, controllo sul costo del personale, controlli correttivi.

Siccome un sistema di tale complessità difficilmente poteva essere efficiente, l'idea, realizzata nel 1993, di istituire organismi di controllo interno ha rappresentato l'innovazione più significativa del processo di riforma del controllo.

La traduzione dell'idea in norme giuridiche fatta dal legislatore con la formula dell'art. 20 del decreto legislativo n. 29/1993, oggetto di acceso dibattito in sede di approvazione, non è stata, invece, felice, in quanto il testo normativo presentava imprecisioni, ridondanze, denotando una negoziazione più politica che tecnica.

La norma conteneva, inoltre, improprietà sia di ordine lessicale, che di ordine concettuale. Si è riscontrato un'eccessiva proliferazione lessicale, con particolare riguardo ai parametri (efficacia di gestione, efficienza, efficacia, economicità, controllo di gestione, realizzazione degli obiettivi, rispondenza dei risultati agli obiettivi, agli indirizzi, ecc.), dimostrando una scarsa padronanza del legislatore dei concetti e del lessico della economia aziendale.

Tali difficoltà fecero emergere la necessità di semplificare e di disciplinare meglio il sistema dei controlli.

Da qui, l'esigenza di riscrivere la normativa sul controllo interno, che è stata soddisfatta con il D.Lgs. n. 286/1999, che definisce, attraverso una disciplina più puntuale e completa, il nuovo sistema dei controlli interni nelle amministrazioni pubbliche.

I controlli interni hanno oggi una disciplina generale nel D.Lgs. n. 286/1999, che ha attuato la delega legislativa conferita al Governo dalla L. 15 marzo 1997, n. 59, per "il riordino ed il potenziamento dei meccanismi e strumenti di monitoraggio e di valutazione dei costi, dei rendimenti e dei risultati dell'attività svolta dalle Pubbliche Amministrazioni".

Il referente costituzionale di questi controlli è l'art. 97, comma 1, della Costituzione, il quale contiene precisi vincoli di efficienza ed economicità nell'organizzazione delle Pubbliche Amministrazioni in relazione ai fini a loro assegnati ed in base al quale ogni Amministrazione Pubblica deve essere munita di adeguati strumenti di controllo interno, che consentano di "valutare il rendimento", "segnalare le disfunzioni" e "sollecitare le modifiche necessarie".

Inoltre, l'efficienza e l'economicità sono divenute "canoni di legalità", con la conseguenza che l'assenza di strumenti di controllo interno possono essere sanzionati come atti o comportamenti illegittimi.

La portata innovativa delle norme non è di poco conto: si può parlare certamente di un "nuovo controllo" di legittimità, un controllo però tipico dell'economia d'azienda, più che del diritto amministrativo.

Il decreto legislativo n. 286/1999 sostituisce la disciplina di cui all'art. 20 del decreto legislativo n. 29/1993, che aveva previsto l'istituzione in tutte le amministrazioni di "servizi di controllo interno" o "nuclei di valutazione", operanti "in posizione di autonomia", ma posti, alle "dipendenze" dell'organo di indirizzo politico.

Inoltre, la precedente disciplina non distingueva tra controlli interni con riferimento agli organi di indirizzo politico-amministrativo e controlli interni con riferimento ai dirigenti; né distingueva fra "controlli collaborativi" e controlli "a carattere repressivo" (controlli per il giudizio).

Pertanto, il D.Lgs. n. 286/1999 ha inteso individuare distintamente le attività da demandare alle strutture di controllo interno, prevedere l'affidamento di tali attività a distinte strutture, fissare, a livello di principi organizzativi, criteri di incompatibilità fra le diverse funzioni di controllo interno, evitando la confusione fra controlli di tipo collaborativo e controlli di tipo repressivo e assicurando, per altro verso, la distinzione fra attività di supporto a quelle di indirizzo politico e attività finalizzate al miglioramento dell'ordinaria gestione amministrativa.

In particolare, l'articolo 1, comma 1, del decreto individua quattro tipi di controllo: il controllo di regolarità amministrativo-contabile, inteso a garantire la legittimità, la regolarità e la correttezza dell'azione amministrativa; il controllo di gestione, inteso a verificare l'efficacia, l'efficienza e l'economicità dell'azione amministrativa, per consentire ai dirigenti di ottimizzare, anche mediante tempestivi interventi di correzione, il rapporto tra costi e risultati; la valutazione dei dirigenti, necessaria, fra l'altro, ad attivare la responsabilità dirigenziale; la valutazione ed il controllo strategico, intesi a supportare l'attività degli organi di indirizzo politico-amministrativo e, pertanto, ad apprezzare l'adequatezza, in termini di congruenza tra i risultati conseguiti e obiettivi predefiniti, delle scelte operanti dai dirigenti per attuare le direttive, i piani e i programmi stabiliti dagli organi di indirizzo politico-amministrativo.

Si può notare come lo svolgimento di tali controlli viene regolato da taluni principi organizzativi, i cui principali sono quattro¹⁰².

Il primo consiste nella "pertinenza" delle strutture di controllo agli organi cui è strumentale la loro attività: così, il controllo strategico deve essere svolto da strutture collocate presso l'organo di indirizzo politico strategico (nelle Amministrazioni dello Stato, presso gli uffici di diretta collaborazione con il Ministro), mentre il controllo di gestione deve essere svolto da strutture dipendenti dagli organi amministrativi di vertice (nei ministeri, le direzioni centrali o i dipartimenti).

¹⁰² G. D'Auria, *I controlli*, in "Trattato di Diritto Amministrativo", Milano, Giuffrè, 2000.

Il secondo principio sottolinea il fatto che le strutture di controllo strategico svolgano anche l'attività di valutazione dei dirigenti e questo è un elemento che rafforza ulteriormente il principio già introdotto con il D.Lgs. n. 29/1993 in materia di responsabilità dei dirigenti; ora tale responsabilità non solo viene enunciata, ma anche "valutata".

Il terzo principio sancisce il divieto di affidare alle strutture di controllo fin qui menzionate le verifiche di regolarità amministrativa e contabile marcando una separazione di ruoli assai importante sotto il profilo organizzativo sottointendendo anche la necessità di differenziare i profili professionali attraverso competenze professionali diverse.

Il quarto principio, infine, determina l'obbligo degli addetti al controllo strategico ed al controllo di gestione di riferire "esclusivamente" agli organi di vertice (politico-amministrativi) per i quali essi svolgono la loro attività; inoltre gli addetti al controllo di regolarità amministrativo contabile nell'esercizio delle loro attività hanno l'obbligo di denunciare alla Corte dei Conti i fatti suscettibili di danno all'erario. Questo doppio livello di reporting è molto importante nell'ottica dei controlli interni.

Si tratta di forme di controllo molto diverse tra loro, per il tipo di funzione esercitata e, quindi, per gli obiettivi che si pongono di raggiungere.

Nonostante la loro diversità, però, i compiti di controllo interno debbono essere esercitati "in modo integrato" (art. 1, comma 2), per garantire il buon funzionamento dell'organizzazione amministrativa¹⁰³.

Dopo l'illustrata disamina, si può affermare che i controlli interni trovano, pertanto, la loro disciplina, in parte, all'interno di norme risalenti nel tempo ed, in parte, in norme che, apparse nei primi anni Novanta, sono giunte, con il Decreto Legislativo n. 286/1999, ad un assetto organico e razionale.

I controlli interni si fondano sul presupposto che le amministrazioni,

¹⁰³ Cfr: L. Hinna, *Considerazioni sul secondo rapporto sullo stato dei controlli interni nei ministeri, Presidenza del Consiglio dei Ministri, Stato e prospettive dei processi di programmazione strategica dei ministeri (riflessione alla luce del secondo rapporto del Comitato)*, Dipartimento per l'Informazione e l'editoria, 2004.

per impiegare le risorse loro assegnate, debbano essere organizzate nella maniera più economica (al minor costo possibile rispetto ai risultati), efficiente (con il miglior rapporto fra mezzi impiegati e risultati conseguiti) ed efficace (con il miglior rapporto fra obiettivi previsti e risultati conseguiti).

Tali controlli assolvono al ruolo di migliorare tutti e tre i rapporti dai quali dipendono, rispettivamente, l'economicità, l'efficienza e l'efficacia dell'azione amministrativa; donde, sostanzialmente, la loro funzione di direzione dell'amministrazione, allo scopo di conseguire sempre migliori performances in relazione ai parametri anzidetti.

Si può affermare, quindi, che, con le norme sui controlli interni, si pone al centro dell'azione amministrativa l'interesse (non solo per la legalità, ma) per i costi e i rendimenti e per la "qualità" dell'azione e dei suoi risultati, in modo da accrescere la razionalità economica dell'organizzazione, migliorare il rapporto risorse-obiettivi, rendere effettiva la responsabilità dei funzionari.¹⁰⁴

Fino all'introduzione del decreto legislativo n. 286/1999¹⁰⁵, mancava una disciplina dei controlli di natura "strategica", che costituiscono, nelle aziende private, il supporto conoscitivo degli organi di vertice per l'assunzione delle decisioni di "politica aziendale".

I controlli interni sono stati a lungo trascurati, sia dalla legislazione che dalla dottrina amministrativa.

Di essi, anzi, si era persa traccia, tranne che nel campo della spesa pubblica, dove, però, la Ragioneria Generale dello Stato non ha mai esercitato i controlli di "proficuità della spesa", ad essa attribuiti fin dal 1923, essendo stata cancellata l'esperienza degli uffici di ispezione.

Le ragioni di questa trascuratezza sono diverse.

La prima è che i controlli interni, occupandosi dell'organizzazione e del funzionamento dell'amministrazione e, cioè, dei modi e dei mezzi con i

¹⁰⁴ G. D'Auria, *I controlli*, in (a cura di) S. Cassese, *Trattato di Diritto Amministrativo*, Tomo secondo, Milano 2003, pag. 1370.

¹⁰⁵ Le cui disposizioni si applicano interamente alle amministrazioni dello Stato ed agli enti pubblici nazionali, mentre valgono come semplici "disposizioni di riferimento" per le amministrazioni regionali e locali.

quali essa opera (le strutture, i procedimenti, le tecnologie, il personale, la gestione finanziaria), sono rimasti estranei al dibattito sull'amministrazione come autorità-potere nei confronti dei cittadini.

Inoltre, la concezione formalistica dell'attività amministrativa, intesa come insieme di procedimenti volti all'emanazione di atti e provvedimenti amministrativi, ha fatto passare in second'ordine l'importanza di organizzare nel modo più efficiente ed economico i mezzi necessari a perseguire i risultati che, attraverso le leggi, il Parlamento richiede al Governo e all'amministrazione, di conseguire: in ciò risiede, appunto, uno dei compiti principali dei controlli interni.

Infine, i controlli interni sono scomparsi per la ragione che “da un lato, le ispezioni erano contrarie all'interesse dei politici, che avrebbero dovuto guidare l'amministrazione e, invece, ne approfittavano a proprio vantaggio; dall'altro, esse davano fastidio agli stessi burocrati, che si vedevano giudicati dai propri pari”¹⁰⁶.

A distanza di molti anni dall'entrata in vigore del Decreto Legislativo n. 286/1999, dottrina specialistica in materia ha evidenziato criticità in ordine al grado di attuazione dei controlli.

In particolare, si sostiene che l'attuazione dei controlli, così come previsti, è, ad oggi, largamente incompiuta. Pur se non mancano le isole di eccellenza (soprattutto nelle regioni e negli enti locali, ma anche in alcune amministrazioni centrali), le analisi del Comitato tecnico scientifico costituito presso la Presidenza del Consiglio dei ministri e quelle della Corte dei conti hanno riscontrato, negli anni di applicazione del decreto legislativo n. 286/1999, ampie aree di insufficienza e inadempienza rispetto alle prescrizioni contenute nel decreto.

I controlli di gestione, laddove istituiti, soffrono di indeterminatezza e approssimazione, anzitutto per la scarsa condivisione degli amministratori circa la loro utilità e, poi, per la carenza di cultura aziendalistica, per la mancata

¹⁰⁶ G. D'Auria, *I controlli*, in (a cura di) S. Cassese, *Trattato di Diritto Amministrativo*, Tomo secondo, Milano 2003, pag. 1372, ove viene anche citato S. Cassese, *Appalti e tangenti: chi controlla i controllori?*, in “La Repubblica” del 2 settembre 1992.

elaborazione di idonei indicatori, per l'assenza di correlazioni fra le risorse attribuite ai centri di responsabilità amministrativa e gli obiettivi ad essi assegnati¹⁰⁷.

In sostanza, solamente il controllo di regolarità amministrativo-contabile, già regolato dalla normativa organizzativa delle diverse amministrazioni, è riuscito a funzionare in media correttamente.

La ragione di ciò risiede, verosimilmente, nel fatto che questa tipologia di controllo è quella tipicamente svolta dagli organi di revisione presso le amministrazioni pubbliche, dalla ragioneria e dai servizi ispettivi, le cui prassi operative sono risalenti nel tempo e, quindi, sono consolidate ed hanno meno bisogno, rispetto ai controlli di stampo aziendalistico, di realizzare una giusta mediazione con i nuovi principi di efficienza gestionale¹⁰⁸.

Il tentativo di introdurre un'amministrazione "di risultato" ha incontrato rilevanti resistenze e limitazioni ed, inoltre, è rimasto condizionato dagli scarsi risultati conseguiti dagli altri paralleli processi di riforma amministrativa (riorganizzazione, semplificazione procedimentale, razionalizzazione dei meccanismi di spesa).

La conseguenza è che i controlli di regolarità amministrativa e contabile sono lontani dall'essere costruiti secondo gli schemi dell'internal auditing richiamati dal D.L.vo n. 286/1999.

Quanto ai controlli strategici, i vertici politici hanno mostrato, inizialmente, scarsissimo interesse alla loro attivazione; successivamente, la costituzione dei relativi servizi nella quasi totalità dei ministeri non è stata accompagnata dalla dotazione di strutture e supporti adeguati, mentre restano da costruire i circuiti informativi fra le diverse strutture di controllo e quelli con i controllori esterni e gli utenti dei servizi.

¹⁰⁷ G. D'Auria, *Glossario dei controlli interni nelle pubbliche amministrazioni*, in "Rivista della Corte dei Conti", n. 1/2010. Vedasi, inoltre, in maniera critica: G. Farneti – A. Borghi – F. Delfino – S. Pozzoli – F. Battini, *Sistema dei controlli: le prospettive*, in *Azienditalia*, 2005, 9, 1; R. Perez, *La nuova disciplina dei controlli interni nelle pubbliche amministrazioni*, in "Giornale Dir. Amministrativo", 2000, 1, 28; S. Pozzoli, *Aspetti critici nel processo di controllo di gestione*, in *Azienditalia*, 2000, 1, 9.

¹⁰⁸ G. Corsini, *I controlli interni nella pubblica amministrazione dopo la riforma Brunetta*, in "Rivista della Corte dei conti", 2010, 1.

Infine, la valutazione dei dirigenti viene effettuata, per lo più, al solo fine di realizzare il presupposto per l'erogazione delle retribuzioni di risultato, onde la situazione non è, ad oggi, molto diversa da quella che dovette riscontrare, alcuni anni fa, il Comitato tecnico scientifico della Presidenza del Consiglio, il quale constatò che le norme sulla valutazione regolamentano in dettaglio un procedimento «fantasma» di cui non esistono, se non eccezionalmente, sperimentazioni pratiche¹⁰⁹.

Sin dagli anni immediatamente successivi alla sua entrata in vigore il D.Lgs. n. 286/1999 ha subito una serie di modifiche che sono andate nella direzione di affiancare ai servizi di controllo interno competenze ulteriori e diverse rispetto a quelle proprie.

L'accentuarsi dell'esigenza di introdurre argini all'andamento espansivo della spesa pubblica e adeguati strumenti di razionalizzazione nell'utilizzo delle risorse da un lato, come le accresciute istanze di trasparenza delle pubbliche gestioni e di efficienza dell'amministrazione dall'altro, hanno portato ad attribuire ulteriori funzioni agli organi di controllo interno, a garanzia di esigenze collettive di più ampia portata e non più soltanto interna, realizzando gradualmente quella che è stata definita una "mutazione genetica" dei controlli interni.¹¹⁰

Nel proseguo, per le ragioni anzidette, delle quattro tipologie di controllo interno verrà esaminato in maniera specifica il solo controllo di regolarità amministrativo-contabile.

¹⁰⁹ G. D'Auria, *Glossario dei controlli interni nelle pubbliche amministrazioni*, op. cit..

¹¹⁰ B. Dente, *La parabola dei controlli interni nelle amministrazioni dello Stato*, op. cit., pag. 23 (sostiene in senso critico che è di fatto realizzata una "mutazione genetica" di una certa importanza che ha teso a ridisegnare i controlli non come strumento di direzione nelle mani dei responsabili politici ed amministrativi, ma come garanzia nei confronti di stakeholders esterni o interni come il Ministero dell'Economia e delle Finanze).

2.1 Il controllo di regolarità amministrativo-contabile

Il controllo interno di regolarità amministrativo-contabile di cui al decreto legislativo n. 286/99 è chiamato a “garantire la legittimità, regolarità e correttezza dell’azione amministrativa” (art. 2).

Obiettivo di tale forma di controllo è la realizzazione di un sistema di monitoraggio interno, in grado di fornire certezza ai processi di produzione dei dati contabili e delle procedure amministrative.

La complessità di questa forma di controllo è confermata dal fatto che esso viene affidato ad organi diversi per natura ed attività, quali gli organi di revisione, i servizi ispettivi e le ragionerie.

Tale tipologia di controllo è quella che nella disciplina economico aziendale viene definita *internal auditing*, trattandosi di un controllo di natura contabile volto a garantire la legittimità delle azioni gestionali.

Nel caso della Pubblica Amministrazione l’attività di *internal auditing* non è volta solo ad assicurare ai terzi lettori e destinatari del bilancio la corretta determinazione ed esposizione delle cifre di bilancio, ma un controllo di “qualità” del sistema contabile per finalità prevalentemente di opportunità interna.

Nel settore pubblico, infatti, le esigenze di reporting sull’esterno sono molto più sfumate; l’attendibilità del sistema contabile di una Pubblica Amministrazione è quella che consente di disporre di un supporto di conoscenze sulla base delle quali prendere le decisioni. Ciò significa che più di una valenza vera e propria di bilancio (debiti non contabilizzati, contabilità e fondi separati, correttezza delle impostazioni contabile e delle liquidazioni, ecc.) il sistema contabile ha una valenza di controllo di gestione, ovvero di attendibilità e tempestività dei dati a supporto delle decisioni¹¹¹.

¹¹¹ Peraltro, in base all’abrogato art. 2, comma 2 (da parte del decreto legislativo n. 123/2011), il controllo contabile doveva essere esercitato secondo “i principi della revisione aziendale”, in quanto applicabili, lasciando chiaramente intendere di trattarsi a tutti gli effetti di un’attività di “auditing”, che si rifaceva ai canoni generali della revisione aziendale che, nel contesto pubblico italiano, rappresentava una grande novità. E’ stato rilevato, infatti, che la circostanza che le verifiche di regolarità dovevano rispettare, in quanto applicabili, i principi generali della revisione

Circa i soggetti chiamati a svolgere tale attività, il legislatore si è reso perfettamente conto delle difficoltà di reperire all'interno delle Pubbliche Amministrazioni profili professionali all'altezza delle esigenze e delle aspettative e, pertanto, ha previsto anche la possibilità di ricorrere al supporto specialistico e professionale esterno di soggetti estranei all'amministrazione, specializzati nella certificazione dei bilanci.

Il controllo di regolarità amministrativo-contabile può essere definito rispetto al soggetto (è un controllo interno in quanto è controllo svolto da soggetti appartenenti alla stessa struttura), rispetto al tempo (può essere un controllo concomitante ed un controllo successivo in quanto può essere svolto nel corso dell'anno, sulle operazioni svolte dalla contabilità e alla fine dello stesso sul rendiconto e sull'iter di contabilizzazione che assicura l'attendibilità e la ragionevolezza dei dati di consuntivo), rispetto alle finalità (può essere inteso sia come un controllo per il miglioramento del processo di governo, quindi automiglioramento, ma può essere anche inteso come controllo per il giudizio, interno alla azienda pubblica, ma esterno rispetto alla funzione contabile oggetto di controllo); può essere definito, inoltre, rispetto all'oggetto, in quanto si tratta di un controllo che ha per focus il processo contabile e, quindi, la fase di misurazione e di integrazione tra i vari sistemi di rilevazione contabile (contabilità finanziaria, economica, patrimoniale,

aziendale asseverati dagli ordini e dai collegi professionali comportava un nuovo modo di concepire la gestione amministrativa: non più considerata alla stregua di meri adempimenti burocratico-formali, ma intesa al raggiungimento di obiettivi e risultati. In tal senso, il richiamo alla nozione di "revisione" arricchiva il contenuto dei controlli di regolarità, da non intendersi soltanto come un controllo sulla legittimità dell'atto, ma soprattutto un controllo sulla regolarità e correttezza delle procedure. Pertanto, sono stati ritenuti applicabili: i "principi generali di revisione" dell'IFAC (International Federation of Accountants); i "principi di revisione" approvati e raccomandati dal CNDCEC (Consiglio nazionale dei Dottori Commercialisti ed esperti Contabili); i "principi di comportamento del collegio sindacale" nelle società non assoggettate alla certificazione obbligatoria del bilancio approvati e raccomandati dal CNDCEC; le direttive della "Circolare vademecum" per la revisione amministrativo-contabile, emanata dalla Ragioneria Generale dello Stato (Ispettorato Generale di Finanza) di cui alle circolari n. 30 del 1° luglio 2004 e n. 31 del 3 agosto 2004 (vedasi M. Orefice, *Manuale di contabilità pubblica*, seconda edizione, Direkta editore, Roma, 2007). Occorre ricordare che l'art. 2, comma 4, del Decreto Legislativo n. 286/1999 laddove prevede che i membri dei collegi di revisione degli enti pubblici siano nominati, in proporzione almeno maggioritaria, tra gli iscritti al registro dei revisori contabili e che le Amministrazioni pubbliche, ove occorra, ricorrano a soggetti esterni specializzati nella certificazione dei bilanci è stato abrogato dalla lettera d) del comma 1 dell'art. 29 del D. Lgs. 30 giugno 2011, n. 123.

contabilità analitica, ecc.) e, quindi, tende a prendere in considerazione l'area gestionale del bilancio e del patrimonio; può essere definito, infine, rispetto alle norme, in quanto è un controllo obbligatorio perché previsto espressamente da una norma, ma riveste una importanza tale che dovrebbe essere adottato per esigenze gestionali.

Nello specifico, il controllo di regolarità amministrativa e contabile negli enti pubblici, "auditing finanziario - contabile"¹¹², ai sensi degli articoli 1 e 2 del D. Lgs. n. 286/1999, è finalizzato ad attestare l'affidabilità e l'attendibilità della contabilità delle amministrazioni pubbliche e la conformità alla legge delle procedure amministrativo-contabili, cioè a garantire la legittimità, la regolarità e la correttezza dell'azione amministrativa.

A tale controllo provvedono gli organi di revisione (Collegi dei revisori dei conti e Collegi sindacali), gli uffici di ragioneria, i servizi ispettivi delle amministrazioni nonché, nell'ambito delle proprie competenze, i servizi ispettivi di finanza pubblica della Ragioneria Generale dello Stato e quelli con competenze di carattere generale¹¹³.

Il controllo di regolarità amministrativo-contabile comprende: la verifica della conformità degli atti adottati alle norme primarie (nazionali e comunitarie) e secondarie vigenti, alle norme statutarie ed ai principi contabili di settore; la verifica della regolarità della contabilità e della relativa documentazione di supporto; la verifica di cassa e dell'esistenza dei titoli ed altri valori di proprietà o detenuti dall'ente a titolo di pegno, cauzione o custodia, a cadenza almeno trimestrale¹¹⁴; la verifica della corretta esecuzione degli adempimenti previsti dalla legge in materia tributaria e previdenziale; la

¹¹² M. Orefice, *Manuale di contabilità pubblica*, seconda edizione, Direkta editore, Roma, 2007, pag. 169. Vedasi anche A. Carosi, *La nuova disciplina dei controlli interni introdotta dal decreto legislativo n. 286/1999*, in *Enti Pubblici*, n. 9/2000; V. Cerulli Irelli – F. Luciani, *Il controllo di regolarità amministrativa e contabile*, in "Il sistema dei controlli interni nelle Pubbliche amministrazioni", E.F. Schlitzer (a cura), Milano, Giuffrè, 2002.

¹¹³ A. Monorchio – L. G. Mottura, *Compendio di contabilità di Stato*, seconda edizione, Cacucci editore, Bari, 2006, pag. 401.

¹¹⁴ Articolo 79, comma 2, D.P.R. 27 febbraio 2003, n. 97.

verifica della conformità ai “principi di corretta amministrazione” della gestione economica e finanziaria dell’ente pubblico.

Ciò comporta, come accennato in precedenza, un nuovo modo di concepire la gestione amministrativa: non più considerata alla stregua di meri adempimenti burocratico-formali, ma intesa al raggiungimento di obiettivi e risultati¹¹⁵.

Mentre i controlli interni, sia pure “riorientati” alla luce delle modifiche dettate dalla legge n. 15/2009, sono pur sempre “direzionali” e, cioè, strumentali ai poteri di “governo” delle amministrazioni, il controllo di regolarità amministrativo-contabile ha una diversa funzione, che è quella di garantire il pieno rispetto delle regole, delle tecniche, delle procedure e dei metodi di gestione contabile, in relazione alla necessità, sempre più avvertita, di realizzare processi trasparenti.

¹¹⁵ Intervento del dott. Domenico Mastroianni - Ispettore Generale Capo di Finanza della Ragioneria generale dello Stato - al Workshop del 3 marzo 2010 “*La sinergia dei controlli*”, tenutosi presso la Ragioneria Generale dello Stato (*La validità del controllo amministrativo-contabile in un sistema integrato di controlli*).

3. Le attribuzioni della Ragioneria generale dello Stato

In tema di controlli interni occorre necessariamente definire, seppur brevemente, le attribuzioni della Ragioneria Generale dello Stato in materia di vigilanza e controllo della gestione finanziaria pubblica.

La Ragioneria Generale dello Stato è configurata come organo di controllo sia sugli atti di spesa delle amministrazioni statali, sia sugli andamenti della spesa pubblica (anche in funzione della predisposizione dei documenti di bilancio dello Stato); inoltre, essa costituisce lo snodo dei controlli fondati su rilevazioni analitiche per centri di costo, intese a realizzare il monitoraggio dei costi, dei rendimenti e dei risultati dell'azione svolta dalle singole amministrazioni.

In particolare, l'attività di controllo è articolata in un sistema integrato di controlli di finanza pubblica, dislocato su tutto il territorio nazionale e che costituiscono, appunto, i controlli interni¹¹⁶.

Questo sistema comprende i controlli di ragioneria svolti dagli Uffici Centrali del Bilancio (UCB) e dalle Ragionerie Territoriali dello Stato (RTS); i controlli ispettivi svolti dai Servizi Ispettivi di Finanza Pubblica (S.I.Fi.P.); la vigilanza e il controllo sugli enti pubblici non territoriali svolta dai rappresentanti del Ministero dell'Economia e delle Finanze (M.E.F.) in seno ai Collegi sindacali e di revisione.

La Ragioneria Generale dello Stato costituisce il secondo Dipartimento del Ministero dell'Economia e delle Finanze e si configura come un complesso organico, fortemente integrato e, al contempo, incardinato in tutte le articolazioni dell'amministrazione statale. Essa si compone di un corpo centrale, costituito da 10 direzioni generali (9 Ispettorati generali ed un Servizio Studi Dipartimentale), 14 Uffici Centrali del Bilancio (UCB) presso le amministrazioni dei ministeri (con portafoglio) e 103 Ragionerie Territoriali dello Stato (RTS) diffuse su tutto il territorio nazionale.

¹¹⁶ La Ragioneria, creata nel 1869 con la legge nota sotto il nome del suo presentatore Luigi Guglielmo, Conte di Cambray-Digny, Ministro delle finanze e restauratore finanziario dello Stato, ha visto crescere i propri compiti nel corso del tempo.

Le sue attribuzioni vanno dalla primaria responsabilità in materia di Bilancio e contabilità generale dello Stato al monitoraggio ed elaborazione dei conti del settore pubblico. Sono, infatti, di sua esclusiva competenza sia la predisposizione dello schema di bilancio di previsione annuale, con i relativi provvedimenti di assestamento e variazione, del bilancio pluriennale dello Stato, del disegno di legge finanziaria e dei provvedimenti ad essa collegati, che agli adempimenti connessi al controllo della gestione di tesoreria ed alla verifica dei relativi andamenti e flussi di cassa, assicurandone il raccordo operativo con gli adempimenti in materia di copertura del fabbisogno finanziario.

La Ragioneria Generale dello Stato, inoltre, è chiamata ad intervenire, in sede di esame preventivo, su ogni disegno di legge o atto del Governo che possa avere ripercussione diretta o indiretta sulla gestione economico-finanziaria dello Stato e ad assicurare l'uniforme interpretazione ed applicazione delle norme contabili; essa, infatti, è tenuta alla verifica della quantificazione degli oneri derivanti dai provvedimenti e dalle innovazioni normative ed al monitoraggio della spesa pubblica, coordinandone e verificandone gli andamenti e svolgendo i controlli previsti dall'ordinamento, ivi comprese le funzioni ispettive ed i controlli di regolarità amministrativa e contabile effettuati, ai sensi della normativa vigente, dagli Uffici centrali del bilancio costituiti presso i Ministeri e dalle Ragionerie territoriali dello Stato e le funzioni di controllo anche sulla gestione finanziaria degli enti pubblici.

A capo della Ragioneria vi è il Ragioniere generale dello Stato, che viene nominato dal Governo su proposta del Ministro dell'Economia e delle Finanze, a cui è attribuito il compito di assicurare l'unità di indirizzo e il coordinamento delle attività della Ragioneria Generale e del sistema delle Ragionerie da essa dipendenti.

Egli ha, inoltre, la personale responsabilità per l'esattezza e la prontezza delle registrazioni contabili e per l'efficace servizio del riscontro contabile su tutta l'amministrazione dello Stato ed ha anche funzioni consultive per il Ministro dell'Economia e delle Finanze, relativamente alla

predisposizione di provvedimenti in materia di contabilità.

Le funzioni di vigilanza e controllo – che interessano maggiormente in questa sede – sono affidate in primo luogo all’Ispettorato generale di finanza e verranno successivamente esaminate.

3.1. Gli uffici centrali di bilancio, le ragionerie territoriali dello Stato e cenni sul controllo svolto dal sistema delle ragionerie

Gli Uffici centrali del Bilancio (ex Ragionerie centrali) sono istituiti presso tutti i Ministeri con Portafoglio e, quale Ufficio centrale di ragioneria, era presente presso l'ex Amministrazione Autonoma dei Monopoli di Stato.

Essi costituiscono il collegamento essenziale della Ragioneria Generale dello Stato con le Amministrazioni centrali.

Oltre a svolgere attività di supporto e di vigilanza, finalizzate al corretto andamento della gestione finanziaria ed all'applicazione degli indirizzi di bilancio, provvedono al formale controllo di legittimità sugli atti del Ministero presso cui operano.

Le principali funzioni degli Uffici Centrali di Bilancio possono sintetizzarsi nella tenuta delle scritture contabili concernenti la gestione delle relative amministrazioni nell'ambito dell'unitarietà della gestione del bilancio dello Stato¹¹⁷; nel controllo della regolarità dei singoli atti di spesa posti in essere dalle amministrazioni stesse (*auditing di legalità*); nella valutazione degli oneri delle funzioni e dei servizi istituzionali, delle missioni, dei programmi e dei progetti, ai fini della predisposizione del bilancio di previsione dello Stato, ricevendo dalle amministrazioni tutte le informazioni relative alla contabilità economico-analitica per centri di costo.

¹¹⁷ In base al principio dell'unità, è vietata l'assegnazione di qualsiasi provento per spese o erogazioni speciali, salvo i proventi e le quote di proventi riscossi per conto di enti, le oblazioni e simili, fatte a scopo determinato. Infatti, se il bilancio deve contenere tutte le entrate e tutte le spese al lordo, ne discende che ogni entrata ed ogni spesa deve essere riferita alla categoria alla quale appartiene, non essendo possibile stabilire una precisa correlazione tra singola entrata e singola spesa. Nel bilancio, cioè, la corrispondenza fra entrate e spese deve avvenire a livello globale (A. Monorchio – L. G. Mottura, *Compendio di contabilità di Stato*, Bari, 2006, cit., pag. 114). Da tale principio, inoltre, deriva il divieto di istituzione di tributi di scopo, a mente del quale non si può istituire un'imposta per destinare il gettito al pagamento di un determinato servizio pubblico individuabile (D. Da Empoli, P. De Ioanna, G. Vegas, *Il bilancio dello Stato. La finanza pubblica tra Governo e Parlamento*, Milano, 2005, pag. 11), ma può accadere che il legislatore imponga determinati tributi dandovi una particolare destinazione. Tale principio, tuttavia, soffre alcune eccezioni, come, ad esempio, la destinazione, a scelta del contribuente, dell'8 per mille del gettito IRPEF alle confessioni religiose. Il principio dell'unità ha, quindi, la finalità di garantire che tutte le entrate e tutte le spese vengano iscritte in bilancio. Di fatto, le entrate, secondo tale principio, debbono essere considerate come una massa inscindibile da iscrivere in un unico bilancio. Ciò significa che non possono avere una destinazione specifica con riferimento alle diverse previsioni di spesa in sede di formazione di bilancio.

Vigilano, inoltre, sull'osservanza delle norme che riguardano la conservazione del patrimonio dello Stato, l'esatto accertamento delle entrate e la regolare gestione dei fondi di bilancio.

Funzioni sostanzialmente analoghe sono svolte dalle Ragionerie territoriali dello Stato, che sono 103 ed hanno sede, rispettivamente, in ciascuno dei capoluoghi di Provincia, costituendo la rete di rapporti della Ragioneria Generale dello Stato con le amministrazioni territoriali e periferiche.

Dette strutture esplicano principalmente funzioni di monitoraggio sui dati finanziari e sui processi amministrativi delle amministrazioni statali con competenza territoriale, svolgendo anche un ruolo di supporto nella corretta applicazione delle norme.

In particolare, i principali compiti delle Ragionerie Territoriali dello Stato possono sintetizzarsi nel controllo sugli atti amministrativi emessi dalle Amministrazioni statali territoriali, nella tenuta delle scritture contabili, registrazione degli impegni di spesa e raccolta dei dati relativi per la rilevazione della contabilità economica, nella valutazione degli oneri relativi alle funzioni ed ai servizi, nel controllo e monitoraggio degli andamenti di finanza pubblica, ai sensi del Decreto Legge 6 settembre 2002, n. 194, convertito, con modificazioni, dalla Legge 31 ottobre 2002, n. 246 (cd. "*decreto taglia-spese*"), nel monitoraggio dell'attività dei revisori dei conti presso le istituzioni scolastiche, nel monitoraggio e analisi dei dati comunicati in materia di personale.

Gli Uffici Centrali del Bilancio e le Ragionerie Territoriali dello Stato costituiscono il "sistema delle Ragionerie", il cui coordinamento è affidato all'Ispettorato generale di finanza.

Il controllo svolto dal sistema delle Ragionerie si esplica, in fase preventiva, sugli atti emanati dalle amministrazioni oggetto di riscontro, i quali necessitano del visto positivo per l'ulteriore corso, ovvero, in fase successiva, sui rendiconti delle spese già effettuate da parte dei funzionari delegati titolari di fondi presso la Tesoreria dello Stato o presso le relative Sezioni territoriali.

Il controllo preventivo, sino all'entrata in vigore del D.P.R. n. 38/1998, realizzava un vero e proprio controllo di "legittimità" a carattere impeditivo dell'efficacia degli atti.

Con l'entrata in vigore di detto decreto il controllo preventivo si è trasformato in una verifica di legalità della spesa, perdendo la caratteristica di controllo impeditivo e privilegiando la funzione di responsabilità del dirigente.

Successivamente, il procedimento di controllo preventivo di ragioneria è stato disciplinato dall'articolo 11 del D.P.R. n. 367/1994 (come modificato dall'articolo 9 del D.P.R. n. 38/1998).

Ai sensi di tale norma, ricevuti gli atti assunti dalle Amministrazioni, gli U.C.B. e le R.T.S. (queste ultime per le spese decentrate in periferia ai sensi della legge n. 908/1960) sono tenute a procedere alla registrazione dell'impegno nel termine di 15 giorni (*controllo contabile*) e, trascorsi 10 giorni dalla registrazione dell'impegno, i provvedimenti acquistano efficacia.

Entro il predetto termine di dieci giorni, gli Uffici possono preannunciare all'Amministrazione l'invio di eventuali osservazioni attinenti alla legalità della spesa, comunicandole in modo compiuto nei successivi dieci giorni.

Le osservazioni non hanno alcun effetto impeditivo sull'efficacia degli atti ed il dirigente dell'Amministrazione responsabile dell'emanazione dell'atto, anche in presenza di osservazioni dell'ufficio di controllo, può disporre, sotto la propria responsabilità, l'ulteriore corso del provvedimento, dandone informazione all'U.C.B. e alle R.T.S..

Nel caso, invece, in cui la spesa ecceda la somma stanziata in bilancio o sia da imputare ad un capitolo diverso o, infine, sia riferibile ai residui anziché alla competenza o viceversa, la registrazione dell'impegno non può aver luogo e gli U.C.B. o le R.T.S., restituiscono gli atti alle Amministrazioni, con l'indicazione delle ragioni che ne hanno impedito la registrazione (*controllo impeditivo di efficacia*).

Gli Uffici appartenenti al sistema delle ragionerie, inoltre, espletano anche funzioni di controllo successivo, riscontrando i rendiconti amministrativi

ed i conti giudiziali presentati, rispettivamente, dai funzionari delegati e dagli agenti contabili dello Stato, nonché i rendiconti delle gestioni fuori bilancio.

Come precedentemente accennato, attualmente, il procedimento di controllo trova la sua disciplina nel Titolo II (*Controllo di regolarità amministrativa e contabile sugli atti delle amministrazioni statali*) del decreto legislativo 7 luglio 2011, n. 123, a cui, nello specifico, si fa rimando.

3.2. I servizi ispettivi di finanza pubblica (S.I.Fi.P.)

Nel contesto dei controlli di regolarità amministrativo-contabile assumono rilievo peculiare i compiti attribuiti ai Servizi Ispettivi di Finanza Pubblica (S.I.Fi.P.), il più antico servizio ispettivo, che costituiscono la struttura operativa dell'Ispettorato Generale di Finanza della Ragioneria Generale dello Stato, cui compete l'esecuzione delle verifiche amministrativo-contabili nei confronti di tutti i soggetti giuridici destinatari di “*finanze pubbliche*” (trasferimenti o, comunque, di contribuzioni statali).

La specificità del ruolo istituzionale svolto dai S.I.Fi.P. risiede nel carattere tendenzialmente generale delle loro funzioni di riscontro amministrativo-contabile sulle gestioni finanziarie pubbliche¹¹⁸.

A differenza dei servizi ispettivi delle singole amministrazioni, le funzioni dei S.I.Fi.P. non trovano origine in un rapporto gerarchico con gli uffici ispezionati, ma in una potestà ispettiva, conferita dalle norme (tra cui l'articolo 3 della legge 26 luglio 1939, n. 1037), di due tipi: extra-gerarchica (nei confronti delle amministrazioni statali) ed inter-istituzionale (nei confronti degli enti pubblici e degli enti locali).

In proposito, il Consiglio di Stato, rilevando la natura atipica della vigilanza ispettiva demandata ai S.I.Fi.P., ha osservato che “rispetto alla normale vigilanza ispettiva, cui sono sottoposti gli uffici delle singole Amministrazioni dello Stato, ad opera dei Servizi ispettivi propri di ciascuna di esse, presenta carattere del tutto particolare quella che i Servizi ispettivi di finanza della Ragioneria generale dello Stato esercita nei confronti di uffici statali ed enti pubblici. Non si tratta, infatti, di vigilanza che si esplica con accertamenti periodici interni, bensì di vigilanza che viene effettuata mediante visite ispettive, su specifico incarico del Ministero del tesoro, il quale dispone

¹¹⁸ G. Settimi – P. Voci, *Esperienze e prospettive dei controlli ispettivi di finanza pubblica svolti dal Ministero del tesoro sugli enti locali*, in “I controlli delle gestioni pubbliche”, Atti del convegno, Perugia, 2 – 3 dicembre 1999, Banca d'Italia, 1999.

in relazione a particolari e contingenti esigenze che non hanno carattere di periodicità”¹¹⁹.

Il parere del Consiglio di Stato riportava l’avviso dell’allora Ministero del Tesoro, che le definiva “rivolte essenzialmente ad accertare, mediante un giudizio d’insieme, la regolarità del comportamento degli uffici e degli enti sottoposti a controllo, con particolare riferimento alla correttezza della loro azione amministrativa ed al livello di proficuità delle spese sostenute”.

La funzione dei S.I.Fi.P. è diretta a verificare, con obiettività e neutralità, la regolarità e la proficuità della spesa, ai fini della corretta gestione della finanza pubblica.

Una serie di norme, succedutesi nel tempo, hanno definito i contorni dell’attività dei S.I.Fi.P., che si è evoluta verso una più moderna accezione di controllo “collaborativo”, finalizzato anche all’adozione, da parte dell’Amministrazione verificata, di idonei interventi correttivi.

Il D. Lgs. 3.2.1993, n. 29, che ha contrattualizzato il rapporto di pubblico impiego, ha attribuito ai S.I.Fi.P. importanti compiti in materia di controllo del costo del lavoro.

In particolare, l’art. 65, comma 5, successivamente confluito con modifiche nell’art. 60, comma 5, del D. Lgs. 30.3.2001, n. 165, dispone che presso le amministrazioni pubbliche *“il Ministero del tesoro, del bilancio e della programmazione economica, anche su espressa richiesta del Ministro per la funzione pubblica, dispone visite ispettive, a cura dei servizi ispettivi di finanza del Dipartimento della ragioneria generale dello Stato... per la valutazione e la verifica delle spese, con particolare riferimento agli oneri dei contratti collettivi nazionali e decentrati, denunciando alla Corte dei conti le irregolarità riscontrate...”*.

Successivamente, il D. Lgs. 30.7.1999, n. 286: “Riordino e potenziamento dei meccanismi e strumenti di monitoraggio e valutazione dei costi, dei rendimenti e dei risultati dell’attività svolta dalle amministrazioni pubbliche”, ha previsto, all’art. 2, comma 1, che *“ai controlli di regolarità*

¹¹⁹ Consiglio di Stato, sezione III, parere n. 537/73 del 16 maggio 1973.

amministrativa e contabile provvedono gli organi appositamente previsti dalle disposizioni vigenti nei diversi comparti della pubblica amministrazione... e, nell'ambito delle competenze stabilite dalla vigente legislazione, i servizi ispettivi di finanza della Ragioneria generale dello Stato”.

Negli ultimi anni, l'attività ispettiva è stata rivolta in particolare sulla verifica degli equilibri di bilancio, in considerazione degli impegni presi dal nostro Paese nei confronti dell'Unione europea, con l'adesione all'Euro ed al Patto di stabilità e crescita, al quale sono stati chiamati a concorrere, per effetto della L. 23.12.1998, n. 448 (Legge finanziaria 1999), anche gli enti locali.

Ciò ha imposto una più attenta vigilanza da parte del Ministero dell'economia, che si è concretizzata, per quanto interessa in questa sede, nell'emanazione dell'art. 28 della L. 27.12.2002, n. 289 (Legge finanziaria 2003), il quale, al comma 1, dispone che *“allo scopo di assicurare il perseguimento degli obiettivi di finanza pubblica il Ministero dell'economia e delle finanze provvede all'acquisizione di ogni utile informazione sul comportamento degli enti ed organismi pubblici di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165... avvalendosi dei propri rappresentanti nei collegi sindacali o di revisione presso i suddetti enti ed organismi e dei servizi ispettivi di finanza pubblica”.*

Da ultimo, la L. 31.12.2009, n. 196, “Legge di contabilità e finanza pubblica”, all'art. 14, rubricato “Controllo e monitoraggio dei conti pubblici”, comma 1, lettera d), dispone che, in relazione alle esigenze di controllo e monitoraggio degli andamenti della finanza pubblica il Ministero dell'economia e delle finanze – Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato provvede ad *“effettuare, tramite i servizi ispettivi di finanza pubblica, verifiche sulla regolarità della gestione amministrativo-contabile delle amministrazioni pubbliche, ad eccezione delle regioni e delle province autonome di Trento e Bolzano... In ogni caso, per gli enti territoriali i predetti servizi effettuano verifiche volte a rilevare eventuali scostamenti dagli obiettivi di finanza pubblica”.*

La norma da ultimo emanata ribadisce le attribuzioni dei S.I.Fi.P., ma, al contempo, ne precisa l'oggetto in relazione ai destinatari.

Pertanto, mentre il controllo nei confronti delle Regioni si limita ad una verifica volta a rilevare eventuali "scostamenti dagli obiettivi di finanza pubblica", da interpretare come potere di monitoraggio e controllo degli equilibri di bilancio delle singole Amministrazioni regionali, ai fini di un loro concorso al raggiungimento dei più generali obiettivi di finanza pubblica verso i quali tende il sistema paese, nei confronti degli enti locali (province e comuni) il controllo previsto si caratterizza per una maggiore estensione, (regolarità della gestione amministrativo-contabile), ferma restando la finalità fondamentale della verifica del rispetto degli obiettivi di finanza pubblica.

3.2.1. L'ispezione amministrativa: genesi e caratteristiche

L'ispezione amministrativa è un'acquisizione di scienza che si realizza in forma autoritativa ad opera di un ufficio a ciò preposto.

Per il Giannini, l'ispezione è un vero e proprio provvedimento amministrativo se "esterna", ossia se riguarda terzi. Per il Valentini, invece, l'ispezione non sarebbe un provvedimento ma un atto introduttivo o sub-procedimentale se interessa terzi.

Per altri, l'ispezione è un sub-procedimento, ossia un insieme di atti, compresa la comunicazione di avvio, preordinato alla formazione di un successivo atto amministrativo, cioè la relazione ispettiva. Per alcuni autori, essa è un mero atto amministrativo¹²⁰.

L'ispezione, che si inserisce, di regola, nell'ambito della fase istruttoria di un più ampio procedimento, costituisce l'atto finale di un procedimento autonomo ovvero di un subprocedimento¹²¹.

Delle ispezioni sono state fatte diverse classificazioni, essendo state distinte: a) secondo l'oggetto, in amministrative, contabili e tecniche (anche se i tre aspetti tendono ad unificarsi ed identificarsi, sicché la distinzione riveste solamente carattere descrittivo); b) secondo la portata, in generali e settoriali; c) secondo la periodicità, in ordinarie e straordinarie; d) secondo il rapporto tra ispezionante e ispezionato, in interne (o interorganiche) e esterne (o intersoggettive), a seconda che hanno come destinatari gli uffici gerarchicamente subordinati a quello che conduce l'ispezione, ovvero se comprendono le ispezioni su altri uffici dell'amministrazione non gerarchicamente subordinati all'ispezionante, come le ispezioni della

¹²⁰ S. Valentini, voce enciclopedica "Ispezioni", in Enciclopedia del diritto, vol. XXII, Milano, Giuffrè, 1972, p. 935 ss.; M. Bombardelli, *Le ispezioni amministrative*, in Rivista Trimestrale di Diritto Pubblico, 1989, 4, pag. 1111 e ss.; M.S. Giannini, *Le ispezioni amministrative*, Milano, Giuffrè, vol. II, p. 488; G. Zaccaria, *L'ispezione amministrativo-contabile: profilo sistematico e analisi funzionale*, Roma, 1969; V. Tenore, *L'ispezione amministrativa e il suo procedimento*, Milano, 1999.

¹²¹ S. Valentini, *Le ispezioni amministrative*, Funzioni e caratteri, Milano, 1999.

Ragioneria Generale dello Stato sulle spese delle amministrazioni dello Stato¹²².

L'ispezione si sviluppa principalmente attraverso l'esame e l'analisi della documentazione amministrativo-contabile predisposta dalle strutture amministrative dei soggetti pubblici verificati, che i soggetti pubblici sono tenuti ad esibire ai sensi dell'art. 3 della legge n. 1037/1939 e che viene visionata presso gli stessi, allo scopo di riscontrarne la legittimità, la correttezza e la proficuità.

In tal modo, i S.I.Fi.P. non risulterebbero titolari di un potere di accesso (almeno esplicitamente) allo scopo di apprendere direttamente fatti e notizie, analogamente a quanto previsto per gli uffici dell'amministrazione finanziaria¹²³.

La verifica si conclude con la segnalazione delle risultanze emerse nel corso della verifica (sottoforma di relazioni o di referti in cui sono evidenziate le eventuali anomalie riscontrate nella gestione, come errori, sprechi ed irregolarità varie), sulla cui base il soggetto controllato o l'organo di direzione possono adottare idonei interventi correttivi, denotando un carattere "collaborativo" di detta attività.

Più nello specifico, le finalità dell'attività ispettiva consistono: nel ricondurre ad economicità e legittimità le gestioni pubbliche; nel verificare la regolarità delle prestazioni e dei servizi; nel formulare suggerimenti di carattere funzionale, operativo e procedimentale, al fine di promuovere la realizzazione di economie nella gestione del bilancio o, comunque, di migliorare la qualità e l'efficienza dell'azione amministrativa; nel segnalare (denunciare) alla magistratura contabile ipotesi di danno erariale o, nel caso di ipotesi di reato, procedere alla denuncia all'Autorità Giudiziaria Ordinaria.

E' stato rilevato, tuttavia, che dall'attività ispettiva svolta dai S.I.Fi.P. non deriva alcun effetto immediato nella sfera giuridica del controllato, fatta

¹²² Cfr. R. Tomei, *"L'ispezione amministrativa (voce enciclopedica)"*, in Enciclopedia Giuridica, vol. XVII, Treccani, Roma, 1989). Tra gli altri vedasi: G. D'Auria, *Ispettorato. I) Nozioni e profili generali*, in Enciclopedia Giuridica, vol. XVII, Treccani, Roma, 1989; G. Landi, *Ispezioni ed inchieste amministrative*, in Enciclopedia Giuridica, vol. XVII, Treccani, Roma, 1989;

¹²³ Art. 31, comma 1, TUIR (imposte dirette) e art. 51, comma 2, DPR 633/1972 (IVA).

salva l'instaurazione dell'eventuale giudizio di responsabilità della Corte dei conti ove il P.M. contabile ravvisi nel rapporto ispettivo gli estremi di una *notitia damni*, ma in tal caso ci si sposta dal piano amministrativo a quello giurisdizionale¹²⁴.

A tal proposito, un punto su cui la dottrina sembra convergere è quello che riguarda il carattere accessorio, “servente” e secondario dell'attività di ispezione, rispetto a quella di controllo esterno¹²⁵.

¹²⁴ A.L. Tarasco, *Il problema dell'efficacia dei controlli ispettivi esterni*, in *Nuove autonomie*, 2010, fasc. 1, pag. 171.

¹²⁵ F. Di Cristina, *Il potere d'ispezione amministrativo-contabile dello Stato e l'autonomia finanziaria delle Regioni*, in *Giornale di Diritto Amministrativo*, 2011, 6, p. 627 ss..

3.2.2. Verifiche ispettive e “nuova” legge di contabilità e finanza pubblica: la sentenza della Corte costituzionale n. 370 del 15 dicembre 2010

In tema di verifiche ispettive dei S.I.Fi.P, merita di essere trattata la questione scaturente dalla sentenza della Corte Costituzionale n. 370 del 15 dicembre 2010.

Tale pronuncia ha tratto origine dalla questione, per conflitto di attribuzione, sollevata dalla Regione Lombardia nei confronti del Presidente del Consiglio dei Ministri avverso la nota del Ministero dell'Economia e delle Finanze¹²⁶, con la quale è stata disposta una verifica amministrativo-contabile concernente la gestione delle risorse finanziarie destinate agli enti strumentali dipendenti dalla medesima Regione, lamentando il contrasto con gli articoli 117, comma 4, e 118 della costituzione.

La Corte ha dichiarato non fondata la questione, in quanto l'attività ispettiva svolta dai Servizi ispettivi di finanza pubblica spetta allo Stato, perché preparatoria rispetto alla funzione di coordinamento della finanza pubblica, in ordine alla quale concorrono, a norma dell'art. 117, comma 3, cost., potestà legislativa statale e potestà legislativa regionale.

La Corte, come anche in passato, ha sottolineato che il coordinamento finanziario può richiedere, per la sua stessa natura, anche l'esercizio di poteri di ordine amministrativo, di regolazione tecnica, di rilevazione di dati e di controllo. È stato ritenuto, quindi, che la legge statale potesse prevedere e disciplinare tali poteri, anche in forza dell'art. 118, comma 1, della Costituzione.

In buona sostanza, secondo la Consulta, la finalità dell'azione di coordinamento esige che, a livello centrale, si possano collocare non solo la determinazione delle norme fondamentali che regolano la materia, bensì anche i poteri eventualmente necessari perché tale finalità di coordinamento (che di

¹²⁶ Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato – Ispettorato Generale di Finanza – Servizi ispettivi di finanza pubblica del 16 gennaio 2009, n. 2136 S.I. 2102.

per sé eccede inevitabilmente le possibilità di intervento dei livelli territoriali sub-statali) possa essere concretamente realizzata.

Nel risolvere l'anzidetta questione di costituzionalità, la Corte ha applicato l'articolo 14 della legge n. 196/2009 (legge di contabilità e finanza pubblica), laddove dispone che, in relazione alle esigenze di controllo e di monitoraggio degli andamenti di finanza pubblica, utilizzando anche i dati della banca dati unitaria delle amministrazioni pubbliche, il Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato provvede ad effettuare, tramite i servizi ispettivi di finanza pubblica, verifiche sulla regolarità della gestione amministrativo-contabile delle amministrazioni pubbliche, ad eccezione delle regioni e delle province autonome di Trento e di Bolzano ed i referti delle verifiche, ancorché effettuate su richiesta delle amministrazioni, sono documenti accessibili nei limiti e con le modalità previsti dalla Legge n. 241/1990.

In ogni caso, continua la norma, per gli enti territoriali i predetti servizi effettuano verifiche volte a rilevare eventuali scostamenti dagli obiettivi di finanza pubblica e procedono, altresì, alle verifiche richieste dal Ministro competente all'avvio della procedura di cui all'articolo 8 della Legge 5 giugno 2003, n. 131, sul potere sostitutivo.

In tal modo, secondo tale norma, è possibile compiere verifiche aggiuntive allorquando, dall'esame dei dati della banca dati unitaria delle amministrazioni pubbliche si accenda un campanello d'allarme su possibili rischi di non conseguimento degli obiettivi fissati.

Nel caso delle verifiche riferite agli enti territoriali, i relativi referti sono posti a conoscenza della Conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica, in vista della possibile attivazione di un procedimento che ha per oggetto la definizione concordata, per gli enti che non sono in grado di attuarlo autonomamente, di un piano finalizzato al conseguimento degli obiettivi del "Piano per il conseguimento degli obiettivi di convergenza" (di

cui all'articolo 18 della Legge n. 42/2009, come modificato dall'articolo 51, comma 3, della legge n. 196/2009)¹²⁷.

¹²⁷ G. Vegas, *Il nuovo bilancio pubblico*, Il Mulino, Bologna, 2010, pag. 140.

3.2.3. Considerazioni dottrinarie sull'articolo 14 della nuova legge di contabilità e finanza pubblica (legge n. 196/2009): “codifica” delle verifiche ispettive e “prudenza” del legislatore

Dall'esame della citata pronuncia della Corte costituzionale n. 370/2010, risulta evidente come il controllo di regolarità amministrativo-contabile non ha solamente un ruolo fondamentale nell'ambito dei controlli interni alle amministrazioni statali.

Esso, infatti, è destinato a coprire un ambito istituzionale ben più ampio di quello costituito dalle singole amministrazioni dello Stato, coinvolgendo – nell'evoluzione dell'ordinamento verso il federalismo fiscale – anche le altre componenti della Repubblica indicate dall'art. 114 della Costituzione, ovvero le regioni, le province, le città metropolitane, i comuni, sia pure secondo diversi livelli di intervento che prevedono nei confronti delle autonomie costituzionalmente protette solamente verifiche volte a rilevare eventuali scostamenti dagli obiettivi di finanza pubblica.

Come detto, l'art. 14 della nuova legge di contabilità dispone, infatti, che, in relazione alle esigenze di controllo e di monitoraggio della finanza pubblica, il Ministero dell'economia e delle finanze - Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato provvede ad effettuare, tramite i Servizi ispettivi di finanza pubblica, verifiche sulla regolarità della gestione amministrativo-contabile delle amministrazioni pubbliche, ad eccezione delle regioni e delle province autonome di Trento e di Bolzano e che, in ogni caso, per gli enti territoriali, i Servizi ispettivi effettuano verifiche volte a rilevare eventuali scostamenti dagli obiettivi di finanza pubblica e procedono altresì alle verifiche richieste dal Ministro competente per materia, ai fini del rispetto del principio di unità economica della Repubblica sancito dall'art. 120 della Costituzione.

Questa disposizione è inserita nella legge di contabilità proprio per evidenziare l'importanza dei controlli affidati alla Ragioneria Generale dello Stato, che non sono rivolti soltanto ad accertare il puntuale rispetto delle norme

e dei meccanismi diretti al contenimento della spesa pubblica, ma anche a contribuire, attraverso la verifica della regolarità e proficuità della gestione delle risorse, al controllo degli andamenti di finanza pubblica, anche nell'ottica del necessario rispetto dei vincoli di fonte comunitaria, alla cui osservanza debbono contribuire tutti i livelli di governo.

In proposito, risulta fondamentale trovare, nella concreta attuazione del sistema dei controlli, un punto di equilibrio tra l'esigenza di assicurare il rispetto dei vincoli di finanza pubblica e quella di garantire l'autonomia costituzionalmente riconosciuta alle regioni e agli enti locali. Al riguardo, sarebbe utile approfondire il ruolo e le prospettive del controllo statale sulla finanza pubblica, anche nell'ottica dell'attuazione del federalismo fiscale¹²⁸.

Altro elemento della sentenza è costituito, come è stato notato, dalla circostanza per cui il legislatore, nonostante regioni ed enti locali abbiano sovente opposto chiusure e resistenze rispetto alle verifiche ispettive dei S.I.Fi.P., sia per quelle finalizzate ad effettuare verifiche amministrativo-contabili in senso proprio, sia quelle disposte per la verifica del Patto di stabilità interno ovvero al cd. Patto per la salute tra Stato e Regioni in sede di Conferenza unificata, ha provveduto a codificare tale attività ispettiva nei confronti di detti enti.

A supporto delle tesi regionali vi era, infatti, l'avviso del Consiglio di Stato secondo cui il potere ispettivo dell'ex Ministero del Tesoro esercitato tramite i Servizi Ispettivi di Finanza Pubblica non si estendeva alle Regioni, Province e Comuni, in assenza di una specifica norma.

Nel medesimo parere, il Consiglio di Stato giungeva alla conclusione che sarebbe stato necessario introdurre una norma espressa per consentire l'esecuzione di ispezioni su detti enti da parte dell'Ispettorato Generale di Finanza¹²⁹.

¹²⁸ Intervento del dott. D. Mastroianni - Ispettore Generale Capo di Finanza della Ragioneria generale dello Stato- al Workshop del 3 marzo 2010 "*La sinergia dei controlli*", tenutosi presso la Ragioneria Generale dello Stato (*La validità del controllo amministrativo-contabile in un sistema integrato di controlli*).

¹²⁹ Cfr. Consiglio di Stato, sezione III, parere n. 377104/87 del 17 maggio 1988.

Tale affermazione si basava sul fatto che l'art. 22 della legge n. 468/1978 (*il Ministro del Tesoro nella gestione delle spese provvede ad assicurare adeguati controlli anche di carattere economico finanziario*), per come era inserita nel citato testo normativo, sembrava “evidenziare che l'area della disposizione era quella propria delle amministrazioni statali sia pure in senso lato”.

E' stata la riforma del Titolo V della Costituzione, avvenuta con la legge costituzionale n. 3 del 2001, ampliando la potestà legislativa di regioni ed enti locali, a dar luogo a diverse interpretazioni del concetto di Stato.

L'articolo 14 della legge n. 196/2009 è intervenuto, in buona sostanza, a risolvere tali diverse interpretazioni.

Altra considerazione è costituita, inoltre, dall'aver rilevato come, dalle disposizioni citate, emerga una certa “prudenza” del legislatore nell'estendere totalmente alle autonomie i poteri ispettivi della Ragioneria Generale dello Stato¹³⁰.

Infatti, la norma ritiene praticabili tali poteri nei confronti degli enti locali ma non delle regioni, benché il carattere accessivo della funzione ispettiva rispetto alla tutela dell'ordine finanziario generale (e, cioè, ad una finalità di sicura appartenenza statale nell'ambito del “coordinamento della finanza pubblica”) non dovrebbe impedire di far luogo a ispezioni, eventualmente “congiunte” fra Stato e regioni, anche sulla gestione delle amministrazioni regionali¹³¹.

Si potrebbe, anzi, argomentare che, grazie all'innovazione contenuta nella nuova legge di contabilità e finanza pubblica, i controlli dei S.I.Fi.P. appaiono completi verso comuni, province, comunità montane e città metropolitane (comprendendo sia verifiche amministrativo-contabili, che verifiche “sugli scostamenti dagli obiettivi di finanza pubblica”, come ad esempio il Patto di stabilità interno ed il cd. “Patto per la salute per gli anni

¹³⁰ A.L. Tarasco, *Il problema dell'efficacia dei controlli ispettivi esterni*, in Nuove autonomie, 2010, fasc. 1, pag. 169.

¹³¹ G. D'Auria, *I controlli e la copertura finanziaria delle leggi*, in Giornale di diritto amministrativo, n. 7/2010, pag. 690.

2010-2012), mentre nei confronti degli enti regionali, gli stessi appaiono limitati ai soli “scostamenti dagli obiettivi di finanza pubblica” essendo tali enti inquadrabili tra gli “enti territoriali” menzionati nella lettera d) dell’art. 14 della legge n. 196/2009¹³².

¹³² A.L. Tarasco, *Il problema dell’efficacia dei controlli ispettivi esterni*, in “Nuove autonomie”, 2010, fasc. 1, pag. 169.

3.2.4. Le motivazioni della Consulta: la rilevanza delle leggi di coordinamento della finanza pubblica

Occorre rilevare, inoltre, che la Corte, nella sentenza n. 370/2010, giunge alle sue conclusioni richiamando il contenuto della sentenza n. 376/2003, sottolineando come “il coordinamento finanziario può richiedere, per la sua stessa natura, anche l’esercizio di poteri di ordine amministrativo, di regolazione tecnica, di rilevazione di dati e di controllo; onde, attesa la specificità della materia, non può ritenersi preclusa alla legge statale la possibilità, nella materia medesima, di prevedere e disciplinare tali poteri, anche in forza dell’art. 118, comma 1, della Costituzione.

Il carattere “finalistico” dell’azione di coordinamento esige che, a livello centrale, si possano collocare non solo la determinazione delle norme fondamentali che reggono la materia, ma, altresì, i poteri puntuali eventualmente necessari perché la finalità di coordinamento (che di per sé eccede inevitabilmente, in parte, le possibilità di intervento dei livelli territoriali sub-statali) possa essere concretamente realizzata”.

Ne deriva che l’attività ispettiva finalizzata al coordinamento della finanza pubblica può concretarsi in verifiche analitiche, nel caso in cui sia necessario compiere controlli puntuali, anche “per campione”, per accertare lo stato della finanza pubblica ed averne una “visione unitaria”¹³³.

La difesa regionale ha sostenuto la riconducibilità dell’attività ispettiva oggetto del conflitto alla materia de “l’ordinamento degli uffici e degli enti amministrativi dipendenti dalle Regioni” e, dunque, alla potestà legislativa residuale regionale, richiamando due pronunce della medesima Corte (sentenza n. 182/1997 e n. 228/1993), relative all’esercizio del potere dei Servizi ispettivi di finanza pubblica nei confronti delle autonomie territoriali¹³⁴.

¹³³ Vedasi anche la sentenza n. 267/2006 e l’ordinanza n. 285/2007.

¹³⁴ Dette pronunce, come ha ricordato la Corte, riguardavano le Province autonome di Trento e di Bolzano e, dunque, enti ad autonomia speciale; erano precedenti alla riforma del Titolo V della parte II della Costituzione e si riferivano, inoltre, ad enti del servizio sanitario, sui quali il Ministero dell’economia e delle finanze esercita, comunque, un controllo attraverso la nomina dei componenti del collegio dei revisori dei conti.

La regione ricorrente ha anche richiamato il citato art. 14, comma 1, lettera d), della legge 31 dicembre 2009, n. 196 (Legge di contabilità e finanza pubblica), laddove, nel disporre che il Ministero dell'Economia e delle Finanze – Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato possa “effettuare, tramite i servizi ispettivi di finanza pubblica, verifiche sulla regolarità della gestione amministrativo-contabile delle amministrazioni pubbliche, ad eccezione delle regioni e delle province autonome di Trento e di Bolzano”.

La Corte ha osservato che la difesa regionale ha richiamato soltanto il primo periodo dell'art. 14, co. 1, lett. d), della legge n. 196/2009, senza far cenno al terzo e al quarto comma, secondo cui, “in ogni caso, per gli enti territoriali i predetti servizi effettuano verifiche volte a rilevare eventuali scostamenti dagli obiettivi di finanza pubblica e procedono altresì alle verifiche richieste dal Ministro competente all'avvio della procedura di cui all'articolo 8 della legge 5 giugno 2003, n. 131. I referti delle verifiche di cui al terzo periodo sono inviati alla Conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica affinché possa valutare l'opportunità di attivare il procedimento denominato “Piano per il conseguimento degli obiettivi di convergenza”, di cui all'articolo 18 della legge 5 maggio 2009, n. 42, come modificato dall'articolo 51, comma 3, della presente legge”.

Le disposizioni del terzo e quarto periodo dell'art. 14, comma 1, lettera d), della legge n. 196 del 2009, pertanto, consentono lo svolgimento di verifiche correlate al coordinamento della finanza pubblica.

La conclusione cui è giunta la Corte trova ulteriore conferma nelle norme generali sul sistema finanziario pubblico e nella disciplina concernente il federalismo fiscale.

L'art. 28, comma 1, della legge 27 dicembre 2002, n. 289 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato), prevede, infatti, che “Allo scopo di assicurare il perseguimento degli obiettivi di finanza pubblica, il Ministero dell'economia e delle finanze provvede all'acquisizione di ogni utile informazione sul comportamento degli enti ed organismi pubblici di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165,

anche con riferimento all'obbligo di utilizzo delle convenzioni CONSIP, avvalendosi dei propri rappresentanti nei collegi sindacali o di revisione presso i suddetti enti ed organismi e dei servizi ispettivi di finanza pubblica”.

Inoltre, la legge 5 maggio 2009, n. 42 (Delega al Governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell'articolo 119 della Costituzione), dopo aver stabilito, all'art. 5, comma 1, “l'istituzione, nell'ambito della Conferenza unificata, della Conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica come organismo stabile di coordinamento della finanza pubblica” e precisato, tra i principi e criteri direttivi, che “la Conferenza verifica la congruità dei dati e delle basi informative finanziarie e tributarie, fornite dalle amministrazioni territoriali”, ha previsto, all'art. 18, comma 1, che “il Governo, previo confronto e valutazione congiunta in sede di Conferenza unificata, propone norme di coordinamento dinamico della finanza pubblica volte a realizzare l'obiettivo della convergenza dei costi e dei fabbisogni standard dei vari livelli di governo nonché un percorso di convergenza degli obiettivi di servizio dei livelli essenziali delle prestazioni e alle funzioni fondamentali di cui all'articolo 117, comma 2, lett. m) e p), della Costituzione”.

L'art. 14, comma 1, lett. d), della legge n. 196/2009, dunque, ha attribuito un ruolo preliminare ai Servizi ispettivi di finanza pubblica, strumentale anche al fine del reperimento delle informazioni utili ad assicurare il perseguimento degli obiettivi e il coordinamento della finanza pubblica da parte dell'apposita Conferenza permanente.

Ciò non significa che le ispezioni dei Servizi ispettivi di finanza pubblica nei riguardi delle Regioni possano essere effettuate senza limitazioni. Tale attività deve rispettare l'autonomia finanziaria delle Regioni, sia di entrata sia di spesa ed essere finalizzata alla raccolta di dati e informazioni utili al perseguimento delle finalità di coordinamento della finanza pubblica. Qualora le verifiche ispettive dovessero evidenziare elementi di illegittimità ovvero significativi scostamenti rispetto alle esigenze di finanza pubblica, costituirebbero la base sulla quale innestare le procedure appositamente

contemplate dalla Costituzione, dalla disciplina legislativa sulla finanza pubblica e sul federalismo e dalla normativa relativa alla Corte dei conti.

Dalle considerazioni che precedono, si può ben ritenere che le disposizioni di cui all'art. 14 della “nuova” legge di contabilità e finanza pubblica” evidenziano come le verifiche dei servizi ispettivi non sono rivolte solo al mero accertamento del puntuale rispetto delle norme, anche di contenimento della spesa pubblica, ma, altresì, a contribuire al controllo degli andamenti di finanza pubblica, anche nell’ottica del necessario rispetto dei vincoli di fonte comunitaria, alla cui osservanza concorrono tutti i livelli di governo.

Si tratta, quindi, di trovare, nella concreta attuazione del sistema dei controlli, un punto di equilibrio tra l’esigenza di assicurare il rispetto dei vincoli di finanza pubblica e quella di garantire l’autonomia costituzionalmente riconosciuta alle regioni e agli enti locali. Al riguardo, sarebbe utile approfondire il ruolo e le prospettive del controllo statale sulla finanza pubblica, anche nell’ottica dell’attuazione del federalismo fiscale.

3.2.5. Stato della giurisprudenza costituzionale in materia di verifiche ispettive dei S.I.Fi.P.

Oltre alle precedenti osservazioni, la sentenza della Corte costituzionale n. 370/2010 ci permette di effettuare un breve “stato dell’arte” della scarsa giurisprudenza costituzionale in detta materia.

Oltre alla sentenza in commento, infatti, non si rinvengono molte tracce nella giurisprudenza costituzionale in materia di verifiche ispettive dei S.I.Fi.P..

Altre pronunce sull’argomento sono costituite, come in precedenza accennato, dalla sentenza n. 182/1997 e dalla sentenza n. 228/1993, richiamata dalla prima.

Con la sentenza n. 182/1997 la Corte si è espressa a seguito di un ricorso presentato dalla Provincia autonoma di Trento per conflitto di attribuzione nei confronti di tre note del Ministero del Tesoro del 1° dicembre 1995 concernenti degli accertamenti ispettivi presso l’Azienda USL di Trento¹³⁵.

Nel decidere sul ricorso, la Corte, richiamando la sentenza n. 228/1993, pronunciata su analogo conflitto sollevato dalla Provincia autonoma di Bolzano nei confronti di una nota del medesimo ministero, avente ad oggetto una verifica amministrativo-contabile presso l’Unità sanitaria locale n. 2 di Merano, ha negato che dall’art. 29 del r.d. n. 2440/1923 e dall’art. 3 della legge n. 1037/1939 potesse desumersi il potere di verifica o ispezione nei confronti della Provincia autonoma.

I passaggi argomentativi sui quali fu allora risolto il conflitto a favore della Provincia autonoma possono essere così riassunti.

¹³⁵ Le note erano indirizzate, rispettivamente, all’Assessorato provinciale alla sanità, ad un dirigente dei servizi ispettivi ed al direttore della Ragioneria Regionale dello Stato, incaricati di eseguire l’ispezione e la provincia ricorrente ha lamentato la lesione delle proprie attribuzioni, definite dagli artt. 8, n. 1, 9, comma 1, n. 10, 16, comma 1, e 54 dello statuto speciale (D.P.R. 31 agosto 1972, n. 670), nonché dalle norme di attuazione e, segnatamente, dall’art. 2 del decreto legislativo emanato con D.P.R. 28 marzo 1975, n. 474 (come sostituito dall’art. 1 del d.lgs. 16 marzo 1992, n. 267) e dall’art. 4 del d.lgs. 16 marzo 1992, n. 266.

Lo statuto speciale per il Trentino-Alto Adige (D.P.R. 31 agosto 1972, n. 670), all'art. 4, comma 1, n. 7, attribuisce alla Regione competenza esclusiva in materia di ordinamento degli enti sanitari e ospedalieri ed affida, in base all'art. 9, comma 1, n. 10, competenza legislativa concorrente alle Province autonome in materia di igiene e sanità, ivi compresa l'assistenza sanitaria e ospedaliera.

Le norme di attuazione delle due diverse sfere di competenza hanno puntualizzato che alla Regione spetta la “disciplina del modello di organizzazione delle istituzioni ed enti sanitari”, mentre alle Province autonome é attribuita potestà legislativa e amministrativa attinente al funzionamento e alla gestione degli enti sanitari¹³⁶.

Conformemente a questa ripartizione dei compiti tra Regione e Province autonome, delineata nelle norme di attuazione, la Regione, con l'art. 15 della legge regionale n. 6/1980, aveva già attribuito il controllo sugli atti e sugli organi delle Unità sanitarie locali alle Giunte provinciali, ai sensi dell'art. 54 dello statuto speciale e la Provincia di Bolzano, con l'art. 26 della legge provinciale n. 33/1988, aveva istituito un “Ufficio economia sanitaria”, investito del compito di controllare l'impiego dei fondi, di revisionare i fattori di costo delle unità sanitarie locali e di provvedere alla rendicontazione verso lo Stato.

Tale assetto normativo trova la sua norma di chiusura nell'art. 4 del d.lgs. n. 266/1992, secondo il quale, nelle materie di competenza propria della Regione o delle Province autonome, la legge non può attribuire agli organi statali funzioni amministrative, compresa la funzione di vigilanza, diverse da quelle spettanti allo Stato secondo lo statuto speciale e le relative norme di attuazione.

Sulla base di tale ricostruzione normativa, la Corte ha affermato che anche il potere ispettivo sulle Unità sanitarie locali, in quanto riconducibile al più ampio potere di vigilanza, deve ritenersi riferito alle Province autonome,

¹³⁶ Art. 2, co. 1 e 2, del D. Lgs. emanato con D.P.R. n. 474/1975, come sostituito dall'art. 1 del D. Lgs. n. 267/1992.

con la conseguente esclusione, stante l'assenza di una previsione specificamente espressa a questo fine nello statuto speciale e nelle relative norme di attuazione, di un controllo aggiuntivo da parte del Ministero del tesoro, esercitabile in forza di norme anteriori alla definizione dello speciale ordinamento regionale.

Le esposte argomentazioni valgono anche per la Provincia autonoma di Trento, la quale, con la legge provinciale n. 10/1993, attuando il modello organizzativo stabilito dalla Regione, ha istituito l'Azienda provinciale per i servizi sanitari, ha disciplinato l'attività di controllo su di essa attribuendola alla Giunta provinciale, ai sensi dell'art. 54 dello statuto e a un collegio dei revisori composto da cinque membri (tre dei quali designati dal Consiglio provinciale e due dal Ministro del Tesoro, secondo i principi della legislazione statale); ha istituito nuovi servizi della Giunta (in particolare, il Servizio ispettivo attività sanitarie), con funzioni di vigilanza e verifica dell'attività dell'Azienda; ha, infine, previsto, attraverso un richiamo indiretto alla disciplina posta dalla legge n. 833/1978, l'obbligo dell'Azienda di fornire rendiconti trimestrali alla Provincia, che, a sua volta, li trasmette ai Ministeri della sanità e del tesoro.

La conclusione della Corte è stata, quindi, che il potere ispettivo dello Stato nei confronti dell'Azienda provinciale per i servizi sanitari di Trento non può fondarsi sugli artt. 29 del r.d. n. 2440/1923 e 3 della legge n. 1037/1939.

Il solo elemento di diversità rispetto alla fattispecie già esaminata dalla Corte nella sentenza n. 228/1993, é che, in questo caso, a fondamento del potere ispettivo, viene indicato anche l'art. 65 del d.lgs. n. 29/1993, il quale prevedeva che il Ministero del Tesoro, anche su espressa richiesta del Ministro della funzione pubblica, disponesse visite ispettive a cura dei servizi ispettivi di finanza della Ragioneria Generale dello Stato, coordinate con altri analoghi servizi, per la valutazione e la verifica delle spese, con particolare riferimento agli oneri dei contratti collettivi nazionali e decentrati, denunciando alla Corte dei Conti le irregolarità riscontrate.

La difesa statale ha segnalato che l'accertamento ispettivo disposto dal Ministero del Tesoro, in quanto avente ad oggetto l'assunzione diretta di dipendenti appartenenti alla categoria degli invalidi civili ai sensi della legge n. 462/1968 da parte dell'Unità sanitaria locale, riguarderebbe il controllo del costo del lavoro ai fini del buon andamento dei pubblici uffici (art. 97 Cost.), della responsabilità dei pubblici dipendenti (art. 28 Cost.), del tendenziale equilibrio di bilancio (art. 81 Cost.), del coordinamento dell'autonomia finanziaria della Provincia con la finanza dello Stato, delle Regioni, delle Province e dei Comuni (art. 119 Cost.) e non riguarderebbe il funzionamento e la gestione degli enti sanitari, né l'ordinamento degli uffici provinciali o degli enti paraprovinciali (materie attribuite alla potestà legislativa e amministrativa della Provincia ricorrente).

A parere della Corte, che non ha condiviso la tesi dell'Avvocatura, in primo luogo, la circostanza che la finalità dell'accertamento ispettivo sia il contenimento del costo del lavoro non esclude che la materia, sulla quale l'ispezione verteva, sia proprio quella del funzionamento e della gestione degli enti sanitari, nella quale la competenza provinciale non è controversa.

Altro è l'attività di gestione degli enti sanitari, che investe ogni profilo della loro attività, altro sono, invece, le norme che gli organi preposti alla gestione e ai controlli su di essa sono chiamati ad applicare: quando pure tali norme siano poste dallo Stato nell'esercizio di una competenza propria (è il caso della disciplina dello stato giuridico dei dipendenti delle Unità sanitarie locali o quello della assunzione diretta degli invalidi civili), non viene meno la competenza "*gestoria*" affidata alla Provincia autonoma dall'art. 2, secondo comma, del d.lgs. emanato con D.P.R. n. 474/1975, come modificato dall'art. 1 del d.lgs. n. 267/1992.

Anche in questo caso viene in considerazione l'art. 4 del decreto legislativo n. 266/1992, a mente del quale in materie di competenza della Provincia è escluso l'esercizio della funzione di vigilanza da parte degli organi statali, essendo tale funzione rimessa alla stessa Provincia.

Inoltre, le note del Ministero del Tesoro sono state giudicate generiche e non consentivano di identificare il contenuto dell'attività ispettiva.

L'assunzione diretta degli invalidi civili è istituto di fonte legale (art. 15 della legge n. 462/1968), rispetto al quale l'oggetto dei controlli previsti dall'art. 65 (valutazione e verifica delle spese, con particolare riferimento agli oneri dei contratti collettivi nazionali e decentrati) è apparso poco pertinente.

Sotto un ulteriore profilo, l'art. 65 del d.lgs. n. 29/1993 non è stato ritenuto applicabile alle Regioni a statuto speciale e alle Province autonome di Trento e di Bolzano, in quanto non contiene un principio fondamentale di riforma economico-sociale.

Nei confronti delle autonomie speciali opera l'art. 2 della legge di delegazione 23 ottobre 1992, n. 421¹³⁷.

Peraltro, non ogni previsione contenuta in tale articolo costituisce norma di riforma economico-sociale, ma solo i principi da esso desumibili, come del resto chiarito dall'art. 1, co. 3, del d.lgs. n. 29/1993.

Per quanto riguarda, in particolare, il contenimento dei costi del lavoro pubblico, indicato come obiettivo della legge di delegazione all'art. 2, lett. 1), non sono le singole puntuali previsioni di controllo e di verifica statale che trovano applicazione nei confronti delle Regioni ad autonomia speciale e delle Province autonome, ma solo l'esigenza che siano da tali enti definiti procedure e sistemi di controllo idonei al conseguimento dell'obiettivo del contenimento dei costi.

Anche a voler ritenere che l'art. 65 del d.lgs. n. 29/1993 contenga una norma fondamentale di riforma economico-sociale e, in quanto tale idonea a limitare le competenze delle Province autonome, l'art. 4 del d.lgs. n. 266/1992, di attuazione dello statuto speciale, osta a che la disciplina statale si spinga fino al punto di sostituire lo Stato nelle attività di vigilanza che spettano alla stessa Provincia.

¹³⁷ Delega al Governo per la razionalizzazione e la revisione delle discipline in materia di sanità, di pubblico impiego, di previdenza e di finanza territoriale.

Conseguentemente, lo Stato, in virtù del carattere riformistico dell'anzidetta disciplina, potrebbe conformare l'attività provinciale, comprimendone la capacità di autodeterminazione, ma non potrà mai assumere in proprio, in forza di una legge ordinaria e al di fuori delle procedure di cui all'art. 107 dello statuto per il Trentino-Alto Adige, l'esercizio della funzione ispettiva¹³⁸.

L'assunzione da parte del Ministero di uno strumento ispettivo inteso alla rilevazione dei costi non è stato ritenuto giustificabile neanche nel contesto normativo delineato dalla legge di delegazione n. 421/1992; tanto meno essa si giustifica se si considera che il Ministero del Tesoro partecipa al controllo delle Unità sanitarie locali attraverso la nomina di due componenti del collegio dei revisori dei conti, il quale assume, come rilevato nella sentenza n. 107 del 1987 della Corte, un ruolo di mediatore in materia finanziaria e amministrativo-contabile tra le Unità sanitarie locali da una parte e lo Stato e le Regioni dall'altra.

Infine, secondo il giudice delle leggi, il Ministero del Tesoro poteva assumere ogni necessaria informazione sia attraverso i rendiconti trimestrali delle Aziende, sia nel quadro del rapporto di leale collaborazione al quale né le Regioni ad autonomia speciale né le Province autonome potrebbero sottrarsi: senza che, quindi, si renda necessaria l'attivazione di strumenti ispettivi scarsamente appropriati nei confronti di enti dotati di una speciale posizione di autonomia costituzionalmente garantita.

Per tali ragioni, la Corte Costituzionale, nel dichiarare che non spettava allo Stato e, per esso, al Ministero del Tesoro disporre accertamenti ispettivi nei confronti dell'Azienda provinciale per i servizi sanitari di Trento, ha annullato le note del Ministero del tesoro.

¹³⁸ Sentenze n. 366 e n. 40 del 1992, n. 3 del 1991, n. 343 e n. 224 del 1990.

3.3. I rappresentanti del Ministero dell'economia e delle finanze in seno ai collegi di revisione e sindacali degli enti ed organismi pubblici: controllo ed esigenze di terzietà, imparzialità e neutralità

L'articolo 3, comma 4, della legge n. 1037/1939 sull'ordinamento della Ragioneria Generale dello stato attribuisce all'Ispettorato Generale di Finanza il compito di provvedere, tra l'altro, "ad accertare il regolare adempimento delle funzioni sindacali e di revisione presso enti, istituti o società, da parte dei designati dal Ministero del Tesoro e a riassumerne e coordinarne i risultati".

Su questa specifica normativa, nonché su quella successivamente intervenuta in qualche caso particolare, si fonda l'attività di vigilanza e controllo del Ministero dell'Economia e delle Finanze (ex Ministero del Tesoro), tramite la Ragioneria Generale dello Stato ed, a sua volta, per mezzo dei sindaci e dei revisori di propria designazione¹³⁹.

Il rappresentante dello Stato deve operare "in rappresentanza di interessi del Dicastero di appartenenza dal quale è stato designato, attività che ... deve essere svolta ... in diretta ed assidua connessione con le attribuzioni del Ministero di appartenenza"¹⁴⁰.

I sindaci e i revisori degli enti, secondo le disposizioni impartite dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri a tutti i Dicasteri¹⁴¹, "riferiscono periodicamente alle Amministrazioni da cui hanno ricevuto il mandato sull'andamento della gestione e sulle questioni di maggior rilievo trattate dagli

¹³⁹ Mentre il controllo, propriamente detto, consiste nel riesame degli atti amministrativi e contabili, effettuato anche a campione, mirante all'accertamento della loro rispondenza alle norme di diritto positivo (controllo di legittimità), ovvero a canoni di convenienza (controllo di merito), limitatamente alle implicazioni finanziarie, la vigilanza consiste in una generale attività sindacatoria sull'intero sistema di uno o più gestioni, nonché a criteri di efficienza, efficacia ed economicità (P. Germani in AA.VV., *La revisione interna nel settore pubblico e nel settore privato: esperienze a confronto*, Atti del convegno di Roma del 29 aprile 1992 organizzato in collaborazione con la Ragioneria Generale dello Stato e la Scuola Superiore della Pubblica Amministrazione, Bentham Editrice, Roma, 1993, pag. 66).

¹⁴⁰ Determinazione della Corte dei Conti, Sezione Controllo Enti, n. 1627 del 10 novembre 1981.

¹⁴¹ Documento prot. n. 25830/1/1/18 del 28 settembre 1965; ma analoghe sono le disposizioni impartite dal Ministero del (ex) Tesoro – RGS con circolare n. 88 del 3 settembre 1968, prot. n. 160500.

organi degli enti preso i quali svolgono la loro funzione, affinché il potere-dovere dell'esercizio della vigilanza possa essere esplicato dalle Amministrazioni interessate tempestivamente e nel modo più efficace e compiuto”.

Da ciò emerge la particolare collocazione dei rappresentanti del Ministero dell'Economia e delle Finanze (ex Ministero del Tesoro), effetto, anzitutto, della loro presenza in pressoché tutti gli enti, istituti e società in qualunque modo interessanti la finanza pubblica.

Questa posizioni di spicco comportante, peraltro, particolari responsabilità la si può rinvenire, per altri versi, nella nota della presidenza del Consiglio dei Ministri, avente ad oggetto la “Presidenza dei collegi sindacali e di revisione degli enti pubblici”¹⁴².

Recentemente, l'articolo 16 della legge di contabilità e finanza pubblica (legge 31 dicembre 2009, n. 196), al fine di dare attuazione alle prioritarie esigenze di controllo e di monitoraggio degli andamenti di finanza pubblica, prevede, ove non fosse già previsto dalle altre norme previgenti, che sia assicurata la presenza di un rappresentante del Ministero dell'Economia e delle Finanze nei Collegi di revisione o sindacali delle Amministrazioni Pubbliche, con esclusione degli enti e organismi pubblici territoriali e degli enti ed organismi da questi ultimi vigilati, facendo salvo quanto previsto dall'articolo 3-ter, comma 3, del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 502, e successive modificazioni (Riordino della disciplina in materia sanitaria, a norma dell'articolo 1 della L. 23 ottobre 1992, n. 421), che prevede, a sua volta, la

¹⁴² In tale nota, la Presidenza, nell'esaminare un quesito postole sullo specifico problema, conveniva con l'avviso espresso dal Ministero del Tesoro secondo il quale – in assenza di diverse previsioni di legge o statutarie – la presidenza del collegio deve spettare al proprio rappresentante. Ciò in quanto, si precisava nella nota, in relazione all'attività di revisione prevista dalla legge n. 1037/1939, la Ragioneria Generale dello Stato è chiamata, attraverso i propri designati, ad accertare il regolare adempimento delle funzioni sindacali ed a riassumerne i risultati ed, inoltre, perché il citato Ministero era, ed è, chiamato a più ampi ed integrativi compiti di controllo su tutti i centri di spesa pubblica nel quadro dei quali trova generale legittimazione la richiesta dell'Amministrazione (nota prot. UCI/4634/69025/15 del 25 novembre 1982 promanante dal Gabinetto, Ufficio coordinamento interministeriale). Sull'argomento occorre anche ricordare che l'articolo 15 della legge n. 259/1958 “*per affermare il carattere esterno del controllo della Corte, escluderà i propri rappresentanti dai collegi sindacali o di revisione degli enti sottoposti a controllo*” (R.Perez, *La disciplina finanziaria e contabile degli enti pubblici*, Il Mulino, 1991, pag. 41).

presenza del predetto rappresentante presso i collegi sindacali delle Aziende Sanitarie Locali e delle Aziende Ospedaliere.

Il complesso degli organismi per i quali è prevista la partecipazione di un rappresentante del Ministero dell'Economia e delle Finanze (ex Ministero del Tesoro) in seno all'organo interno di controllo è, pertanto, caratterizzato dalla estrema varietà della forme e delle figure.

La presenza del rappresentante del Ministero dell'Economia e delle Finanze in seno ai Collegi dei revisori dei conti o sindacali delle Pubbliche Amministrazioni è stata sancita dal legislatore per dare una più incisiva attuazione alle esigenze di controllo e di monitoraggio degli andamenti della finanza pubblica, funzionali alla tutela dell'unità economica della Repubblica, ai sensi dell'art. 120 cost., e corrisponde ad esigenze di maggiore attendibilità dei dati e di garanzia dell'informazione sull'andamento della gestione dei soggetti controllati.

Il rappresentante ministeriale nell'organo di riscontro, ove non fosse prima previsto, non modifica la composizione dell'organo medesimo, fermo restando il numero dei componenti dello stesso, che rimane invariato.

Le procedure di monitoraggio di cui all'articolo 16, inoltre, non sono sostitutive di quelle previste dalla normativa vigente, ma vanno ad integrarsi con esse attraverso la presenza del rappresentante del Ministero dell'Economia e delle Finanze.

Se, da un lato, tale impostazione è stata criticata, ritenendola ispirata ad un'impostazione fortemente Stato-centrica¹⁴³, di contro, occorre ricordare che già il Giudice delle leggi ebbe modo di evidenziare che il rappresentante del M.E.F. svolge la funzione di rappresentante dello Stato, per cui, oltre ad adempiere, in posizione di terzietà rispetto al soggetto controllato, alle normali attività attribuite all'organo interno di controllo, assolve anche alla funzione di “intermediario e di tempestivo informatore dello Stato”¹⁴⁴.

¹⁴³ P. De Joanna, Commissione bilancio presso la Camera dei Deputati – Audizione del 24 settembre 2009.

¹⁴⁴ C. cost., 27.3.1987, n. 107, in tema di ricorso dello Stato sull'art. 2, comma 1, della delibera legislativa, approvata dal Consiglio regionale del Trentino Alto Adige il 31 ottobre 1985, recante

Sostanzialmente, la presenza del rappresentante del M.E.F. consente di tenere una linea di accesso biunivoca tra il Collegio e l'Amministrazione dello Stato, consentendo una reale sinergia, diretta al buon funzionamento del soggetto sottoposto al controllo.

La presenza del rappresentante del M.E.F., inoltre, assicura l'acquisizione di dati ed informazioni sugli aspetti gestionali degli enti ed organismi pubblici e del loro evolversi, indispensabili ai fini del coordinamento della finanza pubblica¹⁴⁵.

Secondo un'altra pronuncia giurisprudenziale¹⁴⁶, i componenti degli organi di controllo amministrativo e contabile (della azienda sanitaria locale) “svolgono, in posizione di neutralità, funzioni attinenti al controllo del rispetto alla legge e della regolare tenuta della contabilità”¹⁴⁷.

Tali componenti, quindi, si caratterizzano, rispetto ai dirigenti amministrativi, per il loro status che deve essere caratterizzato dall'indipendenza rispetto al potere politico, intesa come “neutralità” (incompatibile con meccanismi di decadenza automatica al cambiare dell'organo di direzione politica dell'amministrazione), che garantisce, unitamente alla professionalità, la capacità di esercitare il controllo in condizioni di imparzialità. L'estrazione tecnica e l'indipendenza dei

“Norme concernenti i collegi dei revisori delle unità sanitarie locali”, per contrasto con gli artt. 4 dello Statuto speciale e 119 della Costituzione, in relazione all'art. 15, secondo e terzo comma, della legge 23 dicembre 1978, n. 833, così come modificato dall'art. 13 della legge 26 aprile 1982, n. 181.

¹⁴⁵ Cfr. F. Barbagallo, in R. Loiero (a cura), *Commentario alla nuova legge di contabilità e finanza pubblica*, Roma, Dike editrice, 2010, p. 116-117.

¹⁴⁶ C. cost., 28.11.2008, n. 390, sempre in tema di aziende sanitarie locali, annotata da Sandro de Gotzen, *Lo status di “neutralità” dei componenti dei collegi sindacali delle aziende sanitarie locali li pone al di fuori dello spoil system*, in Le Regioni, 2009.

¹⁴⁷ Sul collegio sindacale delle aziende sanitarie locali si veda, tra gli altri, G. Cilione, *Diritto sanitario*, Rimini, Maggioli, 2003, p. 179; E. Jorio, *Diritto sanitario*, Milano, Giuffrè, 2006, p. 173 ss; in chiave economica e contabile, G. Dammacco, *L'evoluzione del servizio sanitario in Italia e l'applicazione del controllo di gestione in una realtà locale*, Bari, Cacucci, 2007; F. M. Spano, *L'organizzazione e la gestione dei processi di governo, tecnostrutturali e di supporto delle aziende sanitarie pubbliche*, Milano, Giuffrè, 2004, p. 80 ss.; p.188 in tema di *internal auditing* e di revisione aziendale; A. Turolla, *La determinazione e il controllo dei costi nelle organizzazioni ospedaliere*, Milano, Giuffrè, 1997; C. Chiappinelli, *La salute tra controllo e giudizio contabile*, in R. Balduzzi (a cura di), *Cittadinanza, corti e salute*, Padova, Cedam, 2007, p. 67 ss..

componenti sono indispensabili perché il collegio sindacale assolva il ruolo di controllo che gli è proprio¹⁴⁸.

Secondo la giurisprudenza del Consiglio di Stato, i rappresentanti del M.E.F., ancorché chiamati a far parte dei Collegi “in rappresentanza” del citato Ministero, operano in maniera personale e non come delegati di poteri di vigilanza.

In proposito, nei primi anni di nascita degli enti pubblici è stato ritenuto, anzi, che l’azione dei collegi sindacali o di revisione, anche se di detti organi facevano parte rappresentanti statali o appartenenti alla Corte dei conti, non era configurabile come controllo nel significato, poi prevalente, di giudizio di conformità rispetto a regole predeterminate o di verifica del conseguimento del fine da raggiungere, quanto piuttosto come attività posta in essere nell’esclusivo interesse dell’ente¹⁴⁹.

Al riguardo, da una parte della dottrina è stato osservato che non può dubitarsi che essi costituiscono strumento di vigilanza, un canale informativo, un mezzo per l’esercizio di quei poteri propri di vigilanza che competono al Ministero dal quale i sindaci o revisori dipendono¹⁵⁰, tant’è che per consentire alla Ragioneria Generale dello Stato - Ispettorato Generale di Finanza (I.G.F.) - di svolgere con la necessaria tempestività gli interventi di competenza (ai sensi del citato articolo 3, comma 4, della Legge 26 luglio 1939, n. 1037¹⁵¹), è fatto obbligo a sindaci e revisori di inviare tempestivamente all’I.G.F. copia dei verbali delle verifiche eseguite, unitamente alle situazioni contabili ed ai bilanci, accompagnato, ove del caso, da note riservate.

Si ritiene di porre in rilievo, inoltre, che, diversamente dai Collegi sindacali o di revisione delle società private, i medesimi collegi presso enti pubblici esercitano il controllo nell’interesse dell’ente, ma operano a tutela

¹⁴⁸ S. de Gotzen, *Lo status di “neutralità” dei componenti dei collegi sindacali delle aziende sanitarie locali li pone al di fuori dello spoil system*, in Le Regioni, 2009.

¹⁴⁹ R. Perez, *La disciplina finanziaria degli enti pubblici dalla prima guerra mondiale agli anni sessanta*, in (a cura di) R. Perez, “La disciplina finanziaria e contabile degli enti pubblici”, Bologna, 1991, p. 24.

¹⁵⁰ G. Zaccaria, *Saggi in onore del centenario della R.G.S.*, Roma, 1970, pag. 86.

¹⁵¹ “Accertare il regolare adempimento delle funzioni sindacali e di revisione presso enti, istituti o società, da parte dei designati dal Ministro delle finanze, e a riassumerne e coordinarne i risultati”.

dello Stato, giacché il loro mandato trae origine da norme che vogliono tutelare interessi dell'ente pubblico e quello della collettività in generale¹⁵².

Il contenuto dei controlli in questione è, in massima parte, analogo a quello previsto dagli articoli 2403 e seguenti del codice civile per il collegio sindacale delle società non assoggettate alla revisione contabile obbligatoria, ma sindaci e revisori presso enti pubblici, a differenza dei sindaci e dei revisori delle società private, rivestono la qualifica di pubblici ufficiali¹⁵³.

¹⁵² P. Germani, *La Ragioneria Generale dello Stato ed i controlli di finanza pubblica*, Roma, 1995, pag. 79.

¹⁵³ M. Orefice, *Manuale di contabilità pubblica*, Roma, seconda edizione, Direkta editore, Roma, 2007, pag. 307.

3.3.1. La sentenza della Corte costituzionale n. 122/2011 e la “manovra economica 2011” in tema di presenza del rappresentante del Ministero dell’economia e delle finanze e considerazioni sullo stesso

Sulla presenza del rappresentante del Ministero dell’economia e delle finanze in seno ai collegi sindacali e di revisione di enti, istituti e società, occorre richiamare la sentenza della Corte costituzionale n. 122 dell’11 aprile 2011, che risolve la questione di legittimità costituzionale, sollevata dal Presidente del Consiglio dei Ministri, dell’art. 3, co. 4, della legge regione Abruzzo n. 13/2010.

Tale disposizione regionale aveva individuato, quale terzo componente del collegio dei revisori dei conti dell’Istituto Zooprofilattico Sperimentale dell’Abruzzo e del Molise “G. Caporale” di Teramo, un rappresentante del Ministero della salute in luogo del rappresentante del Ministero dell’economia e delle finanze, ponendosi, quindi, in contrasto con l’art. 117, co. 3, cost., con riferimento alla materia del coordinamento della finanza pubblica, in quanto non rispondente ai dettami dell’art. 16 della l. n. 196/2009, in tema di potenziamento del monitoraggio attraverso attività di revisori e sindaci.

La Corte ha dichiarato l’illegittimità costituzionale della norma regionale censurata, in quanto, appunto, in contrasto con l’art. 16 della legge n. 196/2009, che costituisce un principio fondamentale in materia di coordinamento della finanza pubblica.

In particolare, la Corte ha evidenziato come la piena attuazione del principio di coordinamento della finanza pubblica potesse determinare che la competenza statale non si esaurisse con l’esercizio del potere legislativo, ma implicasse anche “l’esercizio di poteri di ordine amministrativo, di regolazione tecnica, di rilevazione di dati e di controllo”. Del resto, la Corte ha messo in rilievo il carattere “finalistico” dell’azione di coordinamento e, quindi, l’esigenza che a livello centrale si potessero collocare anche i poteri puntuali

eventualmente necessari perché la finalità di coordinamento venisse concretamente realizzata¹⁵⁴.

A ciò va aggiunto che l'articolo 10, comma 19, del decreto legge n. 98/2011, recante "Disposizioni urgenti per la stabilizzazione finanziaria" (cd. manovra economica 2011), ha stabilito che "al fine di potenziare l'attività di controllo e monitoraggio degli andamenti di finanza pubblica, i rappresentanti del ministero dell'Economia e delle finanze nei collegi di revisione o sindacali delle pubbliche amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, e delle autorità indipendenti, sono scelti tra gli iscritti in un elenco, tenuto dal predetto Ministero, in possesso di requisiti professionali stabiliti con decreto di natura non regolamentare adeguati per l'espletamento dell'incarico. In sede di prima applicazione, sono iscritti nell'elenco i soggetti che svolgono funzioni dirigenziali, o di pari livello, presso il predetto Ministero, ed i soggetti equiparati, nonché i dipendenti del Ministero che, alla data di entrata in vigore del presente decreto, ricoprono incarichi di componente presso collegi di cui al presente comma; i soggetti anzidetti ed i magistrati della Corte dei conti possono, comunque, far par dei collegi di revisione o sindacali delle pubbliche amministrazioni, anche se non iscritti nel registro di cui all'articolo 6 del decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39".

Dalla suesposta ricostruzione dottrina e giurisprudenziale, si può concludere ritenendo che la presenza del rappresentante statale (M.E.F.) in seno ai collegi di revisione e sindacali delle pubbliche amministrazioni assicura sia terzietà, che imparzialità e neutralità alla funzione di controllo e monitoraggio degli andamenti di finanza pubblica, non dismette la veste di soggetto deputato al "controllo della finanza pubblica" e consente al Ministero dell'Economia e delle Finanze lo svolgimento diretto ed effettivo dell'attività di vigilanza, controllo e monitoraggio sull'intera area della spesa pubblica nell'ambito del perimetro del conto consolidato della Pubblica Amministrazione.

¹⁵⁴ Corte cost. 23.12.2003, n. 376.

Tuttavia, se non si vuole correre il rischio di svuotare di significato le affermazioni di principio che il legislatore, anche in relazione all'esigenza di dare attuazione concreta al principio costituzionale di "buon andamento" della P.A., di cui all'art. 97 Cost., ha fatto a partire dal 1990¹⁵⁵ sulla necessità di conseguire l'obiettivo dell'efficienza, dell'efficacia e dell'economicità anche da parte della pubblica amministrazione, nonché del perseguimento del modello della "gestione per risultati" (performance oriented), anziché "per atti", occorre riempire di contenuti effettivamente precettivi le disposizioni normative che, ormai da tempo, hanno fatto ingresso nel nostro ordinamento, anche e soprattutto sul piano della tutela giurisdizionale e delle responsabilità dei singoli¹⁵⁶.

¹⁵⁵ A titolo esemplificativo: con la legge n. 241/1990 (e s.m.i.); la legge n. 142/1990 poi sostituita dal Testo Unico degli Enti Locali; l'art. 1, co. 1, e 4, co. 1, del d. l.vo n. 29/1993, poi art. 1 e 2 del d. lgs. 165/2001; l. n. 20/1994; d. l.vo n. 77/1995; il d. lgs. n. 286/1999; le due leggi "Bassanini": le n. 59/1997 e n. 127/1997; il capo IV del titolo III, nonché il titolo VI del Testo Unico degli Enti Locali.

¹⁵⁶ M. Minerva, *Danno derivante dalla cattiva gestione delle società a partecipazione pubblica (ovvero per una società pubblica "sincera")*, Relazione presentata in occasione del Convegno di Studi sul tema "L'azione di responsabilità amministrativa con particolare riferimento all'attività istruttoria del Pubblico Ministero contabile", Perugia, 18 e 19 aprile 2008, pubblicato anche in "Rivista della Corte dei conti", 2008, n. 2.

4. La legge di riforma della contabilità e finanza pubblica: le deleghe in materia di controlli saranno coordinate fra loro?

La legge n. 196/2009 (Legge di contabilità e finanza pubblica) ha innovato notevolmente il quadro normativo della contabilità e della finanza pubblica, abrogando la legge n. 468/1978, ritenuta non più adeguata nel contesto delle riforme ordinarie e istituzionali degli ultimi anni quali la riforma del titolo V della Costituzione, il federalismo fiscale, i vincoli europei del patto di stabilità e di crescita, l'allargamento del concetto di contabilità pubblica.

In tale mutato quadro ordinamentale la nuova legge di contabilità detta fondamentali principi di coordinamento della finanza pubblica, ai sensi dell'art. 117 Cost., riferibili a tutte le pubbliche amministrazioni e finalizzati alla tutela dell'unità economica della Repubblica ai sensi dell'art. 120 comma 2, della Costituzione.

Oltre ad una nuova disciplina già cogente, la legge n. 196/2009 prevede diverse deleghe da attuare mediante decreti legislativi. Tra queste si evidenziano, in particolare, la delega per l'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle amministrazioni pubbliche, la delega per l'istituzione di una banca dati unitaria al fine di assicurare un efficace controllo e monitoraggio degli andamenti di finanza pubblica e acquisire gli elementi necessari per dare attuazione e stabilità al federalismo fiscale.

Per quanto riguarda il bilancio dello Stato, oltre ad una diversa e più puntuale disciplina degli strumenti di programmazione finanziaria, la legge di contabilità dispone la delega al Governo per il riordino della disciplina per la gestione del bilancio e il potenziamento della funzione del bilancio di cassa, la delega per la riforma e il potenziamento del sistema dei controlli di ragioneria e del programma di analisi e valutazione della spesa.

In particolare, per ciò che ai nostri fini rileva, i controlli interni sono presi in considerazione dalla legge n. 196/2009 principalmente nell'ottica del rafforzamento dei meccanismi di controllo della spesa e, in particolare, l'art.

49 e l'intero titolo VIII contengono i principi e i criteri generali per la riforma del controllo di regolarità amministrativa e contabile di cui all'art. 1 comma 1, del decreto legislativo n. 286/1999, in correlazione espressa ai programmi di analisi e valutazione della spesa.

Sotto un diverso profilo sono presi in considerazione dall'art. 42 i controlli preventivi di legittimità nell'ambito della delega per il potenziamento della funzione del bilancio di cassa.

Le due deleghe sono inserite in differenti contesti: la prima risulta associata all'introduzione di processi di analisi e valutazione della spesa pubblica e, più in generale all'esigenza del coordinamento della finanza pubblica, mentre la seconda è preordinata alla realizzazione di una importante e complessa riforma strutturale del bilancio dello Stato, tramite il potenziamento della funzione del bilancio di cassa. Modifica che comporterà, in caso di attuazione, rilevanti cambiamenti procedurali in riferimento all'organizzazione amministrativa, alle procedure di spesa e alle connesse esigenze di controllo.

Si tratta, in entrambe le deleghe, di intervenire sui controlli interni, riferibili all'ambito dell'art. 2 del decreto legislativo n. 286/1999.

La prima delle citate deleghe, contenuta nell'articolo 42 della legge n. 196/2009¹⁵⁷, conferisce al Governo, ai fini del riordino della disciplina per la gestione del bilancio dello Stato e del potenziamento della funzione del

¹⁵⁷ Art. 42 “Delega al governo per il riordino della disciplina per la gestione del bilancio dello stato e potenziamento della funzione del bilancio di cassa”. L'articolo è stato così rubricato dall'art. 5, comma 2, della legge 7 aprile 2011, n. 39, a decorrere dal 13 aprile 2011, ai sensi di quanto disposto dall'art. 8, comma 1, della medesima legge n. 39/2011 e, conseguentemente, è stato sostituito anche l'intero articolo. Inizialmente era previsto il passaggio ad un bilancio redatto in termini di sola cassa (entro tre anni, ma con un periodo di sperimentazione massimo di due anni), ed il legislatore aveva anche disposto il potere di adottare uno o più decreti legislativi, con il fine, fra l'altro, prevedere un “*sistema di controlli preventivi sulla legittimità contabile e amministrativa dell'obbligazione assunta dal dirigente responsabile*” (ex art. 42, comma 1, lettera d). In proposito, è stato ritenuto che “il venir meno della fase contabile dell'impegno di spesa non renda meno necessario il controllo di legittimità, che, spostandosi dalla fase dell'impegno (bilancio di competenza) a quella dell'assunzione dell'obbligazione (bilancio di cassa), acquisisce maggiore pregnanza e significatività, a garanzia dei principi di legalità e buon andamento, a prescindere dalla loro rappresentazione contabile” (Intervento del dott. Domenico Mastroianni - Ispettore Generale Capo di Finanza della Ragioneria generale dello Stato- al Workshop del 3 marzo 2010 “La sinergia dei controlli”, tenutosi presso la Ragioneria Generale dello Stato, dal titolo “*La validità del controllo amministrativo-contabile in un sistema integrato di controlli*”).

bilancio di cassa, ferma rimanendo la redazione anche in termini di competenza, la delega ad adottare, entro quattro anni dalla data di entrata in vigore della legge delega (legge n. 196/2009), un decreto legislativo nel rispetto di taluni principi e criteri direttivi, che sono i seguenti: razionalizzazione della disciplina dell'accertamento delle entrate e dell'impegno delle spese, nonché di quella relativa alla formazione ed al regime contabile dei residui attivi e passivi, al fine di assicurare una maggiore trasparenza, semplificazione e omogeneità di trattamento di analoghe fattispecie contabili; ai fini del potenziamento del ruolo del bilancio di cassa, previsione del raccordo, anche in appositi allegati, tra le autorizzazioni di cassa del bilancio statale e la gestione di tesoreria; ai fini del rafforzamento del ruolo programmatico del bilancio di cassa, previsione dell'obbligo, a carico del dirigente responsabile, di predisporre un apposito piano finanziario che tenga conto della fase temporale di assunzione delle obbligazioni, sulla base del quale ordina e paga le spese; revisione del sistema dei controlli preventivi sulla legittimità contabile e amministrativa dell'obbligazione assunta dal dirigente responsabile del pagamento, tenendo anche conto di quanto previsto alla lettera c); previsione di un periodo transitorio per l'attuazione della nuova disciplina; considerazione, ai fini della predisposizione del decreto legislativo di cui al medesimo comma, dei risultati della sperimentazione condotta ai sensi del successivo comma 2; previsione della graduale estensione delle disposizioni adottate in applicazione delle lettere a), c) e d) alle altre amministrazioni pubbliche, anche in coerenza con quanto disposto dall'articolo 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42, nonché dall'articolo 2 della legge n. 196/2009; rilevazione delle informazioni necessarie al raccordo dei dati di bilancio con i criteri previsti per la redazione del conto consolidato delle amministrazioni pubbliche secondo i criteri adottati nell'ambito dell'Unione europea.

Tale delega, che non risulta al momento attuata, si esprime in termini di legittimità contabile e amministrativa, piuttosto che di mera legalità contabile in consonanza con quanto previsto nell'attuale sistema e sembra, quindi, potenzialmente ampliativa delle prerogative di tale forma di controllo.

La seconda delega è contenuta nell'articolo 49 della legge n. 196/2009¹⁵⁸.

In particolare, il comma 1 di detto articolo dispone una delega al Governo per l'adozione, entro un anno dalla data di entrata in vigore della legge, di uno o più decreti legislativi contenenti norme per il potenziamento dell'attività di analisi e valutazione della spesa e per la riforma del controllo di regolarità amministrativa e contabile di cui al decreto legislativo n. 286/1999¹⁵⁹.

Prima di dare una panoramica sul controllo di regolarità amministrativo-contabile, occorre rilevare che l'attuazione delle citate deleghe presupporrà necessariamente un articolato sistema di raccordo tra l'introduzione del bilancio di sola cassa, di cui all'art. 42, che postula, salvo l'eccezione di alcuni correttivi previsti dalla norma medesima, una riduzione dei controlli preventivi e la delega di cui all'art. 49, diretta, invece, alla riforma del potenziamento del sistema dei controlli¹⁶⁰.

Altro aspetto da evidenziare è il disallineamento temporale tra le due deleghe: quattro anni per il passaggio al bilancio di sola cassa ed un anno per il potenziamento del sistema dei controlli.

Nell'attuazione delle deleghe si dovrà assicurare, inoltre, un raccordo con le altre forme di controllo e di valutazione dei risultati, di cui al decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 286, così come rivisitate dal decreto legislativo 27 ottobre 2009, n. 150 (attuativo della legge 4 marzo 2009, n. 15, in materia di ottimizzazione della produttività del lavoro pubblico e di efficienza e trasparenza delle pubbliche amministrazioni).

¹⁵⁸ Il titolo VIII della legge n. 196/2009 è rubricato "Controlli di ragioneria e valutazione della spesa" e l'unico articolo di tale titolo (articolo 49) reca la (penultima) delega al Governo ai fini dell'adozione, entro un anno dall'entrata in vigore della legge, di uno o più decreti legislativi contenenti norme per il potenziamento del sistema dei controlli di ragioneria e del programma di analisi e valutazione della spesa (in totale la legge n. 196/2009 ne prevede 5 espressamente e altre 2 insite nei contenuti delle norme), già previsto per le Amministrazioni centrali dello Stato, da estendere gradualmente alle altre Amministrazioni pubbliche.

¹⁵⁹ Articolo 1, comma 1, lett. a) e articolo 2, relativi ai principi generali per il controllo interno di regolarità amministrativa e contabile e la sua attuazione.

¹⁶⁰ Cfr. E. Starnino in R. Loiero (a cura di), *Commentario alla nuova legge di contabilità e finanza pubblica*, Dike editrice, Roma, 2010, pag. 212.

I principi ed i criteri direttivi della delega dettati dal legislatore, in considerazione del tecnicismo della materia, rappresentano delle direttive di massima¹⁶¹ e possono essere così individuati: potenziamento delle strutture e degli strumenti di controllo e monitoraggio della Ragioneria Generale dello Stato, ai fini della realizzazione periodica di un programma di analisi e valutazione della spesa delle Amministrazioni centrali di cui all'articolo 3, comma 67, della legge n. 244/2007 (legge finanziaria per il 2008), da svolgere anche in collaborazione con le amministrazioni ed istituzioni previste dall'art. 3, comma 69, della legge finanziaria per il 2008 (tra cui il Comitato tecnico scientifico per il controllo strategico, istituito presso la Presidenza del Consiglio), nonché ai fini dell'elaborazione del Rapporto sulla spesa delle Amministrazioni dello Stato (di cui all'articolo 41 della legge n. 196/2009); condivisione delle rispettive banche dati tra la Ragioneria generale dello Stato, gli organismi indipendenti di valutazione delle *performance* previsti dal decreto legislativo n. 150 del 27 ottobre 2009 (attuativo della legge n. 15/2009) e gli uffici di statistica dei diversi Ministeri; Al fine di prevedere un deterrente¹⁶² nei confronti delle amministrazioni che intendono sottrarsi ai meccanismi di conoscibilità e trasparenza dei dati, sono previste sanzioni pecuniarie in caso di mancata comunicazione dei dati di cui alla precedente lett. b) da parte dei dirigenti responsabili delle Amministrazioni interessate.

Tale sanzione pecuniaria sarà di natura amministrativa e sarà commisurata, nella misura variabile dal 2 al 7%, alla retribuzione di risultato di tali dirigenti; graduale estensione del programma di analisi e valutazione della spesa alle altre Amministrazioni pubbliche; riordino del sistema dei controlli preventivi e dei controlli successivi, loro semplificazione e razionalizzazione, nonché revisione dei termini attualmente previsti per il controllo, con previsione di programmi annuali basati sulla complessità degli atti, sulla loro

¹⁶¹ Altri autori hanno rilevato, invece, che i principi ed i criteri direttivi della delega non sembrano sufficientemente articolati, non prevedono, inoltre, un più incisivo coinvolgimento del Parlamento che, legiferando sempre meno, non può integralmente spogliarsi quanto meno anche della legislazione di principio sul sistema dei controlli (G. Rivosecchi, *La riforma della legge di contabilità, tra riaffermazione del diritto al bilancio del Parlamento e concezioni statocentriche del coordinamento della finanza pubblica*, in www.forumcostituzionale.it dell'8 giugno 2009).

¹⁶² G. Vegas, *Il nuovo bilancio pubblico*, Il Mulino, Bologna, 2010, pag. 138 – 139.

rilevanza ai fini della finanza pubblica e sull'efficacia dell'esercizio del controllo.

Funzionale all'obiettivo di realizzare l'indispensabile saldatura tra obiettivi politici, stanziamenti di spesa e risultati finanziari voluto dalla legge n. 196/2009 è la delega per la riforma ed il potenziamento dei sistemi di controllo.

Infatti, ogni decisione ex ante, in mancanza di adeguati controlli, può correre il rischio di rimanere disapplicata e di non sortire gli effetti sperati.

E' risultato, pertanto, indispensabile potenziare le strutture e gli strumenti di controllo della Ragioneria generale dello Stato, che, nell'ottica della riforma della contabilità e finanza pubblica, è divenuta il soggetto attorno al quale ruota l'intero sistema dei bilanci pubblici.

La Ragioneria, pertanto, assume il compito di controllare la realizzazione della spesa, verificandone periodicamente la coerenza con i relativi programmi e valutandone anche le caratteristiche di efficienza ed efficacia.

Con l'attuazione della delega si tende a semplificare e razionalizzare il sistema dei controlli preventivi e di quelli successivi, istituendo il sistema del controllo a campione su base annuale, incentrato, più che sul singolo atto, sull'efficacia dell'attività complessiva di gestione dell'amministrazione.

Nodo fondamentale dell'attuazione della delega è costituito dal necessario raccordo fra le diverse modalità di controlli interni previste dal d.lgs. n. 286/1999 e con la nuova procedura di controllo e valutazione delle performance, individuali e collettive, prevista dal d.lgs. n. 150/2009, attuativo della legge delega n. 15/2009 in materia di ottimizzazione della produttività del lavoro pubblico e di efficienza e trasparenza delle pubbliche amministrazioni.

Il nuovo sistema dei controlli non farà, tuttavia, venir meno né il controllo interno preventivo sulla legalità della spesa esercitato dagli Uffici Centrali di Bilancio presso i ministeri con portafoglio, che, anzi, sarà integrato da una nuova forma di controllo degli andamenti di finanza pubblica, attuato

mediante la presenza di un rappresentante del Ministero dell'Economia nei collegi di revisione o sindacali delle amministrazioni pubbliche, ad eccezione degli enti territoriali (articolo 16, legge n. 196/2009), né i controlli preventivi di legittimità della Corte dei Conti.

5. Il decreto legislativo 30 giugno 2011, n. 123 di riforma dei controlli di regolarità amministrativa e contabile

La delega prevista dall'articolo 49 della legge 31 dicembre 2009, n. 196” è stata attuata con l’adozione del D. Lgs. 30 giugno 2011 n. 123, recante, appunto, “Riforma dei controlli di regolarità amministrativa e contabile e potenziamento dell'attività di analisi e valutazione della spesa, a norma dell'articolo 49 della legge 31 dicembre 2009, n. 196”.

Le disposizioni di detto decreto, che non si applicano in via diretta alle regioni e alle province autonome di Trento e di Bolzano, agli enti locali e agli enti del Servizio sanitario nazionale, per i quali costituiscono disposizioni di principio ai fini del coordinamento della finanza pubblica, disciplinano l’attività del controllo di regolarità amministrativo-contabile, nonché reca disposizioni volte al rafforzamento ed alla graduale estensione a tutte le amministrazioni pubbliche delle attività di analisi e valutazione della spesa¹⁶³.

Tale decreto legislativo, le cui disposizioni sono di immediata applicazione, ha provveduto a riordinare in maniera organica le disposizioni normative in ordine al controllo di regolarità amministrativa e contabile svolto dal Sistema delle ragionerie ed ha introdotto taluni strumenti di potenziamento con innovazioni di carattere procedurale.

In particolare, nel rispetto dei principi e dei criteri direttivi contenuti nella delega, ha provveduto al riordino delle procedure dei controlli preventivi e successivi, alla loro semplificazione e razionalizzazione, nonché alla revisione dei termini.

Il decreto legislativo consta di cinque titoli¹⁶⁴ e, ai fini del presente lavoro, le disposizioni che interessano sono quelle contenute, in particolare, nel Titolo II e nel Titolo IV.

¹⁶³ In proposito, la circolare della Ragioneria generale dello Stato n. 25 del 7 settembre 2011 ha fornito le prime indicazioni applicative.

¹⁶⁴ Titolo I (articoli 1 - 4) “Principi generali e criteri direttivi”; Titolo II (articoli 5 – 18) “Controllo di regolarità amministrativa e contabile sugli atti delle amministrazioni statali”; Titolo III (articoli 19 – 22) “Controlli dei collegi dei revisori dei conti e sindacali presso gli enti e

Il titolo I reca i principi generali comuni a tutte le tipologie di controllo, stabilendo, all'articolo 2, che il controllo di regolarità amministrativa e contabile ha per oggetto gli atti aventi un riflesso finanziario sui bilanci dello Stato, delle altre amministrazioni pubbliche e degli organismi pubblici.

Il controllo degli atti aventi riflessi finanziari è svolto dagli organi appositamente previsti nei diversi comparti della pubblica amministrazione e, per quanto concerne le amministrazioni statali, da parte degli uffici della Ragioneria generale dello Stato, segnatamente gli Uffici centrali del bilancio operanti presso ogni ministero (UCB) e le Ragionerie territoriali dello Stato operanti in provincia (RTS).

Il decreto, all'articolo 2, comma 4, ha fatto salve tutte le speciali disposizioni che prevedono diverse tipologie o procedure di controllo per le amministrazioni, gli organismi e gli organi dello Stato dotati di autonomia finanziaria e contabile¹⁶⁵.

Tra le disposizioni concernenti il controllo di regolarità amministrativa e contabile sugli atti delle amministrazioni statali, meritano menzione le eccezioni dettate dall'articolo 5, comma 1, in base al quale rimangono in vigore tutte le speciali disposizioni sul controllo preventivo vigenti per le amministrazioni, gli organismi e gli organi dello Stato dotati di autonomia finanziaria e contabile e le disposizioni dettate dall'articolo 11, comma 6, il quale, analogamente, fa salve le diverse attribuzioni di competenza territoriale dettate da specifiche leggi di settore, nonché tutte le speciali disposizioni normative vigenti con riferimento al controllo successivo.

In ordine ai controlli dei Servizi ispettivi di finanza pubblica è opportuno ricordare che, ai sensi dell'articolo 14, comma 1, lettera d), della legge 31 dicembre 2009, n. 196, vengono assoggettate alle verifiche dei Servizi ispettivi di finanza pubblica le gestioni amministrativo-contabili di

organismi pubblici"; Titolo IV (articoli 23 e 24) "Controlli dei Servizi ispettivi di Finanza Pubblica"; Titolo V (articoli 25 – 28) "Analisi e valutazione della spesa".

¹⁶⁵ Tra le esclusioni, la circolare della Ragioneria generale dello Stato, annovera, a titolo esemplificativo, gli organi costituzionali e gli organi a rilevanza costituzionale, ovvero Senato e Camera dei Deputati, Corte Costituzionale, Presidenza del Consiglio dei ministri, Consiglio di Stato, Corte dei conti, Consiglio superiore della magistratura, etc..

tutte le amministrazioni pubbliche, ad eccezione delle Regioni e delle Province autonome di Trento e di Bolzano, nei cui confronti i predetti Servizi ispettivi possono svolgere, in ogni caso, verifiche volte a rilevare eventuali scostamenti dagli obiettivi di finanza pubblica.

Fra le disposizioni che riguardano il controllo dei collegi di revisione dei conti e dei collegi sindacali presso gli enti ed organismi pubblici di cui all'articolo 1, comma 3, della legge 31 dicembre 2009, n. 196 con esclusione degli enti territoriali, il decreto fa salvo quanto disposto dal decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39, qualora espressamente richiamato da apposite disposizioni di legge e ne precisa la portata degli effetti, in ordine alla revisione legale dei conti annuali e dei conti consolidati.

Il suddetto decreto legislativo n. 39/2010 di recepimento della direttiva 2006/43/CE, concerne, infatti, la revisione legale dei conti annuali e dei conti consolidati ed è rivolto a soggetti societari obbligati alla tenuta della contabilità economico – patrimoniale.

Ai fini dell'estensione dell'applicabilità del decreto legislativo n. 39/2010 ad un ente pubblico è necessaria, quindi, un'espressa disposizione normativa¹⁶⁶.

Analizzando le singole disposizioni del decreto, si nota che il Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato, nell'ambito delle sue competenze, adotta i provvedimenti necessari per assicurare l'adeguatezza e la coerenza del controllo, al fine di garantire la proficuità, la correttezza e la regolarità delle gestioni.

In particolare: valuta e verifica la regolarità dei sistemi contabili; svolge l'analisi dei programmi e concorre, con le amministrazioni interessate, alla

¹⁶⁶ La sopra citata circolare n. 25 del 2011 della Ragioneria generale dello Stato chiarisce, in proposito, che nel caso degli enti pubblici economici, in considerazione della loro natura, eventuali disposizioni anche regolamentari o statutarie, che prevedono l'affidamento di incarichi di revisione legale al Collegio, a Revisori legali o a Società di revisione, possono continuare ad essere applicate. I componenti, pertanto, dell'organo di controllo amministrativo e contabile non possono considerarsi tenuti ad effettuare la revisione legale ai sensi del citato decreto legislativo n. 39/2010, e gli stessi svolgono l'attività di controllo amministrativo e contabile secondo i criteri previsti dal decreto legislativo n. 123/2011. In assenza dei presupposti sopra richiamati, la predetta circolare ritiene che non sussistano ragioni perché l'ente pubblico conferisca incarichi di revisione legale ai sensi del richiamato decreto legislativo n. 39/2010, che in ogni caso determinano oneri a carico della finanza pubblica.

revisione delle procedure di spesa e dell'allocazione delle risorse in bilancio nell'ambito dei nuclei di analisi e valutazione; svolge un costante monitoraggio della programmazione e della corretta applicazione delle disposizioni sul contenimento della spesa, valutando gli oneri delle funzioni e dei servizi istituzionali, nonché dei programmi e dei progetti presentati dalle amministrazioni.

Secondo l'art. 2 del decreto, il controllo di regolarità amministrativa e contabile ha per oggetto gli atti aventi riflessi finanziari sui bilanci dello Stato, delle altre amministrazioni pubbliche e degli organismi pubblici.

Il controllo è svolto dagli organi appositamente previsti dalle disposizioni vigenti nei diversi comparti della pubblica amministrazione e, in particolare, nell'ambito delle proprie competenze istituzionali, dal Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato, attraverso i propri uffici centrali e periferici e i Servizi ispettivi di finanza pubblica, nonché dai collegi di revisione e sindacali presso gli enti e organismi pubblici, al fine di assicurare la legittimità e proficuità della spesa.

L'Ispettorato generale di finanza esercita le funzioni di vigilanza e coordinamento sulle attività di controllo svolte dagli uffici centrali e periferici del Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato e dai collegi di revisione e sindacali. Per ogni esercizio finanziario l'Ispettorato generale di finanza presenta una relazione sull'attività svolta al Ragioniere generale dello Stato, che la comunica con le proprie eventuali osservazioni al Ministro dell'economia e delle finanze. La relazione è trasmessa dal Ministro dell'economia e delle finanze alla Corte dei conti.

Il provvedimento fa salve tutte le speciali disposizioni in materia di controllo vigenti per le amministrazioni, gli organismi e gli organi dello Stato dotati di autonomia finanziaria e contabile.

Il controllo di regolarità amministrativa e contabile è volto a garantire la legittimità contabile e amministrativa, al fine di assicurare la trasparenza, la regolarità e la correttezza dell'azione amministrativa, e si svolge in via

preventiva o successiva rispetto al momento in cui l'atto di spesa spiega i suoi effetti, secondo i principi e i criteri stabiliti dal presente decreto.

Fatto salvo quanto previsto dall'art. 3, comma 1, della legge n. 20/1994, a seguito dell'esito positivo del controllo preventivo di regolarità amministrativa e contabile, l'atto diviene efficace a decorrere dalla data della sua emanazione.

Secondo l'art. 3, il controllo di regolarità amministrativa e contabile sugli atti adottati dalle amministrazioni statali centrali e periferiche è svolto, rispettivamente, dagli Uffici centrali del bilancio operanti presso ciascuna amministrazione centrale, dall'Ufficio centrale di ragioneria presso l'Amministrazione autonoma dei Monopoli di Stato e dalle Ragionerie territoriali dello Stato secondo il proprio ambito di competenza.

Gli Uffici centrali del bilancio, l'Ufficio centrale di ragioneria presso l'Amministrazione autonoma dei Monopoli di Stato e le Ragionerie territoriali dello Stato sono definiti uffici di controllo e costituiscono il sistema delle ragionerie.

Gli atti di spesa adottati dalle amministrazioni centrali dello Stato sono assoggettati al controllo dei rispettivi Uffici centrali del bilancio e dall'Ufficio centrale di ragioneria presso l'Amministrazione autonoma dei Monopoli di Stato.

Gli atti di spesa adottati dalle amministrazioni periferiche dello Stato sono assoggettati al controllo dalle Ragionerie territoriali dello Stato, secondo la rispettiva competenza.

Gli atti adottati dalle amministrazioni periferiche organizzate su base interprovinciale o interregionale sono sottoposti all'ufficio di controllo territorialmente competente rispetto alla sede dell'ufficio che ha adottato l'atto.

Per particolari e motivate esigenze, con determina del Ragioniere generale dello Stato può essere stabilita una diversa competenza territoriale.

Il controllo sui decreti interministeriali è svolto dagli Uffici centrali del bilancio individuati in relazione agli stati di previsione della spesa sui quali il decreto produce effetti finanziari.

Il controllo di regolarità amministrativa e contabile sugli atti adottati dagli enti ed organismi pubblici è svolto dai collegi dei revisori dei conti e sindacali.

Ai sensi dell'art. 5, sono assoggettati al controllo preventivo di regolarità amministrativa e contabile tutti gli atti dai quali derivino effetti finanziari per il bilancio dello Stato, ad eccezione di quelli posti in essere dalle amministrazioni, dagli organismi e dagli organi dello Stato dotati di autonomia finanziaria e contabile.

Sono in ogni caso soggetti a controllo preventivo i seguenti atti: atti soggetti a controllo preventivo di legittimità della Corte dei conti; decreti di approvazione di contratti o atti aggiuntivi, atti di cottimo e affidamenti diretti, atti di riconoscimento di debito; provvedimenti o contratti di assunzione di personale a qualsiasi titolo; atti relativi al trattamento giuridico ed economico del personale statale in servizio; accordi in materia di contrattazione integrativa, di qualunque livello, intervenuti ai sensi della vigente normativa legislativa e contrattuale. Gli accordi locali stipulati dalle articolazioni centrali e periferiche dei Ministeri sono sottoposti al controllo da parte del competente Ufficio centrale del bilancio; atti e provvedimenti comportanti trasferimenti di somme dal bilancio dello Stato ad altri enti o organismi; atti e provvedimenti di gestione degli stati di previsione dell'entrata e della spesa, nonché del conto del patrimonio.

Gli atti soggetti al controllo preventivo sono inviati all'ufficio di controllo e, per il suo tramite, alla Corte dei conti. La documentazione che accompagna l'atto viene inviata al competente ufficio di controllo, per il successivo inoltro alla Corte dei conti. Gli eventuali rilievi degli uffici di controllo sono trasmessi all'amministrazione che ha emanato l'atto.

Le controdeduzioni dell'amministrazione sono parimenti trasmesse all'ufficio di controllo e, per il suo tramite, alla Corte dei conti, unitamente all'atto corredato dalla relativa documentazione.

La Corte si pronuncia nei termini di cui all'art. 3 della legge n. 20/1994 e dell'art. 27 della legge n. 340/2000, che decorrono dal momento in cui l'atto

le viene trasmesso, completo di documentazione, dall'ufficio di controllo competente.

I contratti dichiarati segreti o che esigono particolari misure di sicurezza, ai sensi del codice dei contratti, sono sottoposti unicamente al controllo contabile, fatto salvo, in ogni caso, il controllo della Corte dei conti.

Il Titolo III del decreto disciplina i controlli dei collegi dei revisori dei conti e sindacali presso gli enti e organismi pubblici

In proposito, ai sensi dell'art. 19 (*Costituzione dei collegi dei revisori dei conti e sindacali*), i collegi dei revisori dei conti e sindacali degli enti ed organismi pubblici, escluse le società, sono costituiti con la nomina disposta da parte della amministrazione vigilante ovvero mediante deliberazioni dei competenti organi degli enti ed organismi, ai sensi delle vigenti disposizioni di legge, statutarie e regolamentari.

Qualora entro quarantacinque giorni non si provveda alla costituzione dei collegi ai sensi del comma 1, l'amministrazione vigilante nomina in via straordinaria, nei successivi trenta giorni, un collegio di tre componenti in possesso dei requisiti prescritti. Decorso inutilmente il predetto termine di trenta giorni, vi provvede il Ministero dell'economia e delle finanze nominando propri funzionari. Il collegio straordinario cessa le proprie funzioni all'atto di nomina del nuovo collegio.

Il successivo art. 20 (*Compiti dei collegi dei revisori dei conti e sindacali*) dispone che i collegi dei revisori dei conti e sindacali presso gli enti ed organismi pubblici vigilano sull'osservanza delle disposizioni di legge, regolamentari e statutarie; provvedono agli altri compiti ad essi demandati dalla normativa vigente, compreso il monitoraggio della spesa pubblica.

I collegi dei revisori dei conti e sindacali, in particolare, devono: verificare la corrispondenza dei dati riportati nel conto consuntivo o bilancio d'esercizio con quelli analitici desunti dalla contabilità generale tenuta nel corso della gestione; verificare la loro corretta esposizione in bilancio, l'esistenza delle attività e passività e l'attendibilità delle valutazioni di bilancio, la correttezza dei risultati finanziari, economici e patrimoniali della gestione e

l'esattezza e la chiarezza dei dati contabili presentati nei prospetti di bilancio e nei relativi allegati; effettuare le analisi necessarie e acquisire informazioni in ordine alla stabilità dell'equilibrio di bilancio e, in caso di disavanzo, acquisire informazioni circa la struttura dello stesso e le prospettive di riassorbimento affinché venga, nel tempo, salvaguardato l'equilibrio; vigilare sull'adeguatezza della struttura organizzativa dell'ente e il rispetto dei principi di corretta amministrazione; verificare l'osservanza delle norme che presiedono la formazione e l'impostazione del bilancio preventivo e del conto consuntivo o bilancio d'esercizio; esprimere il parere in ordine all'approvazione del bilancio preventivo e del conto consuntivo o bilancio d'esercizio da parte degli organi a ciò deputati sulla base degli specifici ordinamenti dei singoli enti; effettuare almeno ogni trimestre controlli e riscontri sulla consistenza della cassa e sulla esistenza dei valori, dei titoli di proprietà e sui depositi e i titoli a custodia; effettuare il controllo sulla compatibilità dei costi della contrattazione collettiva integrativa con i vincoli di bilancio e quelli derivanti dall'applicazione delle norme di legge, con particolare riferimento alle disposizioni inderogabili che incidono sulla misura e sulla corresponsione dei trattamenti accessori.

Gli schemi dei bilanci preventivi, delle variazioni ai bilanci preventivi, delle delibere di accertamento dei residui, del conto consuntivo o bilancio d'esercizio sono sottoposti, corredati dalla relazione illustrativa o da analogo documento, almeno quindici giorni prima della data della relativa delibera, all'esame del collegio dei revisori dei conti o sindacale. Il collegio redige apposita relazione da allegare ai predetti schemi, nella quale sono sintetizzati anche i risultati del controllo svolto durante l'esercizio.

L'attività dei collegi dei revisori e sindacali si conforma ai principi della continuità, del campionamento e della programmazione dei controlli.

I collegi dei revisori dei conti e sindacali non intervengono nella gestione e nell'amministrazione attiva degli enti e organismi pubblici.

Alle sedute degli organi di amministrazione attiva assiste almeno un componente del collegio dei revisori e sindacale.

I componenti del collegio dei revisori e sindacale possono procedere ad atti di ispezione e controllo, anche individualmente.

Di ogni verifica, ispezione e controllo, anche individuale, nonché delle risultanze dell'esame collegiale dei bilanci preventivi e relative variazioni e dei conti consuntivi o bilanci d'esercizio è redatto apposito verbale.

L'art. 21 tratta del tema dell'indipendenza dei revisori e dei sindaci presso gli enti ed organismi pubblici stabilendo che gli organi di controllo devono assicurare l'esercizio delle funzioni loro attribuite in modo indipendente. Ai revisori e sindaci presso enti ed organismi pubblici si applicano i requisiti di onorabilità, professionalità e indipendenza previsti dall'articolo 2387 del codice civile.

Secondo l'art. 22 (*Vigilanza sulle attività dei collegi dei revisori dei conti e sindacali*), i rappresentanti del Ministero dell'economia e delle finanze negli organismi pubblici sono tenuti a trasmettere i verbali e i documenti contabili al Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato, anche mediante forme di comunicazione telematica, secondo la normativa vigente, nonché a fornire alla stessa ogni informazione richiesta.

Il Titolo IV si occupa, invece, dei controlli effettuati dai servizi ispettivi di finanza pubblica.

L'art. 23 (*Verifiche sulla regolarità amministrativa e contabile*) dispone che i Servizi ispettivi di finanza pubblica svolgono le verifiche amministrativo-contabili in conformità agli obiettivi generali delineati nelle direttive annuali del Ministro dell'economia e delle finanze, emanate ai sensi dell'art. 14 del decreto legislativo n. 165/2001.

L'attività ispettiva è diretta a ricondurre ad economicità e regolarità amministrativo-contabile le gestioni pubbliche, a verificare la regolare produzione dei servizi, nonché a suggerire le misure dalle quali possano derivare miglioramenti dei saldi delle gestioni finanziarie pubbliche e della qualità della spesa.

L'art. 24 disciplina le modalità di svolgimento dei controlli ispettivi, disponendo che i soggetti destinatari dei controlli ispettivi sono tenuti a

consentire l'accesso all'ispettore incaricato e ad esibire allo stesso e, su sua richiesta, a rilasciargli copia, atti, documenti e dati, anche rilevati dai sistemi informatici, ritenuti necessari ai fini della verifica.

A seguito della verifica, l'ispettore incaricato predispone la relazione ispettiva.

Le criticità eventualmente riscontrate, unitamente al testo della relazione, sono comunicate ai soggetti sottoposti a verifica ed alle amministrazioni vigilanti, ai fini dell'adozione delle opportune misure correttive. I soggetti ispezionati devono fornire ai Servizi ispettivi di finanza pubblica le risposte ai rilievi formulati ed ogni inerente e successiva informazione.

Nel caso in cui la relazione evidenzi ipotesi di danno erariale, è effettuata una apposita segnalazione alla Procura regionale della Corte dei conti competente per territorio, ai sensi dell'art. 6 della legge n. 1291/1962.

CAPITOLO IV

I CONTROLLI “ESTERNI”

SOMMARIO: 1. I controlli “esterni” di finanza pubblica. – 2. Il controllo preventivo di legittimità. – 3. Il controllo “collaborativo” nei confronti delle autonomie locali. – 4. Il controllo della Corte dei conti sulla gestione degli enti a cui lo Stato contribuisce in via ordinaria. – 4.1. Il sistema di controllo della Corte di conti previsto dalla legge 21 marzo 1958, n. 259: attuazione del precetto costituzionale. 4.2. Soggetti attivi del controllo e natura dello stesso sugli enti sovvenzionati e sulle S.p.A. a maggioranza dello Stato. 4.3. La gestione finanziaria degli enti e delle società quale oggetto del controllo della Corte dei conti. 5. La collocazione della Corte dei conti nell’attuale contesto storico e l’evoluzione dell’attività della Sezione controllo enti. – 6. Problematiche del controllo esterno connesse ai processi di privatizzazione di imprese ed attività economiche: il tema dell’ambito soggettivo dei destinatari del controllo. 6.1. Il fenomeno delle privatizzazioni. 6.2. La natura giuridica delle società derivanti dai processi di privatizzazione e la relativa giurisprudenza costituzionale.

1. I controlli “esterni” di finanza pubblica: premessa

La norma cardine dei controlli esterni è costituita dall’articolo 100, comma 2, della Costituzione, laddove dispone che “La Corte dei Conti esercita il controllo preventivo di legittimità sugli atti del Governo, e anche quello successivo sulla gestione del bilancio dello Stato. Partecipa, nei casi e nelle forme stabiliti dalla legge, al controllo sulla gestione finanziaria degli enti a cui

lo Stato contribuisce in via ordinaria. Riferisce direttamente alle Camere sul risultato del riscontro eseguito”¹⁶⁷.

In particolare, il controllo sulla gestione finanziaria degli enti a cui lo Stato contribuisce in via ordinaria, a differenza del controllo preventivo di legittimità e di quello successivo che preesistevano alla Costituzione in quanto disciplinate dal R.D. 12 luglio 1934, n. 1214 (“Approvazione del testo unico delle leggi sulla Corte dei conti”), è stata introdotta proprio dalla Costituzione ed in seguito attuata e disciplinata dalla legge 21 marzo 1958, n. 259, recante “Partecipazione della Corte dei conti al controllo sulla gestione finanziaria degli enti a cui lo Stato contribuisce in via ordinaria”.

Il sistema di controllo previsto dalla citata legge n. 259 del 1958 si sostanzia nel riferire al Parlamento, annualmente, sul risultato del riscontro eseguito sulla gestione degli enti attraverso l’esame dei consuntivi degli enti stessi e dei bilanci d’esercizio delle società partecipate (controllo di tipo successivo), nonché nel formulare al Ministero vigilante ed al Ministero dell’Economia e delle Finanze (ex Ministero del Tesoro), in qualsiasi altro momento, rilievi per accertate irregolarità o, comunque, quando sia ritenuto opportuno.

In particolare, la legge n. 259/1958, nel dare attuazione all’articolo 100 della Costituzione, ha, tra l’altro, previsto la costituzione di un’apposita sezione di controllo della Corte dei conti (Sezione di controllo sugli enti), che esercita l’esame di competenza sui documenti contabili di cui sopra, acquisiti direttamente tramite la sua segreteria (art. 2) o attraverso un magistrato della Corte stessa delegato ad assistere (art.12) alle riunioni degli organi di governo e di controllo degli enti o delle società controllate.

Indipendentemente dalle modalità di acquisizione dei documenti e delle notizie sulla gestione, il potere di controllo della Corte dei conti, per costante e

¹⁶⁷ Sul tema, vedasi, tra gli altri, A. Barettoni Arleri, *Il controllo esterno sulle gestioni finanziarie pubbliche: evoluzioni e problemi*, in “Studi in onore di Luigi Galateria”, Maggioli, 1987; G. Carbone, *Art. 100*, in “Commentario alla Costituzione”, (a cura di) G. Branca – A. Pizzorusso, Bologna - Roma, 1964; G. Carbone, *Corte dei conti*, in *Enciclopedia dir.*, Milano, Giuffrè; D’Auria, in “*I controlli nella Pubblica Amministrazione*”, (a cura di) Sabino Cassese, Ed. Mulino, 1993; E. Gallina, *Attività di controllo della Corte dei conti sulla gestione degli enti sovvenzionate dallo stato: le relazioni sugli enti e sezioni di riforma fondiaria*, Milano, 1965.

pacifica giurisprudenza, è attribuito alla sezione, nella sua composizione collegiale.

Il magistrato incaricato di assistere alle riunioni degli organi collegiali di amministrazione e di controllo degli enti svolge un'attività meramente istruttoria e non può, in nessun caso, interferire sulla formazione della volontà di tali organi, dovendo segnalare tempestivamente alla sezione gli atti, i fatti e le circostanze che ritenga non conformi a legge, a norme statutarie e regolamentari o comunque irregolari sotto l'aspetto contabile.

Tale controllo si definisce anche concomitante in quanto, in entrambi le forme istruttorie, si svolge nel corso della gestione dell'ente ed ha per oggetto l'intera gestione finanziaria ed amministrativa dell'ente medesimo ed ha carattere di legittimità.

Sono esclusi dal controllo gli enti di interesse esclusivamente locale e quelli per i quali la contribuzione dello Stato è di particolare tenuità, in relazione alla natura dell'ente ed alla sua consistenza finanziaria, nonché gli enti ai quali la contribuzione dello Stato sia stata concessa in applicazione di provvedimenti legislativi di carattere generale.

Si può affermare che, nel sistema dei controlli, quello della legge n. 259/1958 si posiziona come strumento intermedio tra il controllo di legittimità sui singoli atti e quello successivo sulla gestione di tipo generale e per programmi e settori di attività preordinato ad assicurare un'azione di verifica, continuativa e compiuta.

In linea generale, ed anche al di fuori della disciplina recata dalla citata legge n. 259 del 1958, l'attività di controllo della Corte dei conti mantiene tra gli obiettivi prioritari quello di rendere un referto aggiornato al Parlamento, che evidenzi, sinteticamente per ciascun ente o per ciascuna amministrazione controllati, i profili gestionali di maggiore criticità ed attualità, i dati di preconsuntivo, le situazioni trimestrali dell'esercizio in corso e le più importanti e significative valutazioni sui risultati conseguiti, sui costi, sul funzionamento dei controlli interni e sulle misure consequenziali da adottare in seguito all'osservazione della medesima Corte dei Conti.

Scopo della magistratura contabile è quello di vigilare affinché gli enti che gestiscono risorse pubbliche si attengano a parametri di legittimità ed improntino la loro gestione a criteri di efficacia, efficienza ed economicità.

2. Il controllo preventivo di legittimità

Il controllo preventivo di legittimità, che si iscrive fra le garanzie che presidiano il principio di legalità dell'azione amministrativa (artt. 97, 103, 113 cost.) in quanto la Costituzione fa propria la nozione di controllo preventivo elaborata dalla tradizione precostituzionale, si svolge in funzione dell'interesse generale alla legalità dell'azione amministrativa, essendo intestato ad un organo che non si contrappone a Governo e Parlamento, ma a questi soccorre e suggerisce, da posizione costituzionalmente garantita, la miglior cura del medesimo interesse¹⁶⁸.

Il controllo di legittimità ha ad oggetto “gli atti del Governo”, cioè quelli dei quali lo stesso assume le maggiori responsabilità di ordine politico e amministrativo.

L'espressione “atti del Governo” era del tutto assente nella legislazione precostituzionale, che definiva l'oggetto del controllo preventivo della Corte dei conti con riferimento a due categorie di atti: i “decreti reali” e gli atti con effetti di spesa di entità superiore a determinate soglie (att. 17 e 18 Testo Unico della Corte dei Conti). Esclusi dal controllo erano, invece, gli atti di regia prerogativa e i cd. atti politici o “di governo”, secondo la enumerazione che ne fu fatta dal r.d. 27 luglio 1934, n. 1332.

L'articolo 100, comma 2, cost. ha abbandonato ogni riferimento alla forma dell'atto, spostando l'oggetto del controllo sugli atti che sono “sostanzialmente” riferibili al Governo, che in essi investe responsabilità politica ed amministrativa.

Il controllo preventivo, quindi, si è esteso a tutta l'intera area provvedimentale ed anche a quella normativa del governo (decreti legge e decreti legislativi), almeno fino a quando l'articolo 16 della legge n. 400/1988 stabilì che fossero sottratti al controllo preventivo della Corte dei conti gli atti

¹⁶⁸ G. Carbone, *Art. 100*, in “Commentario alla Costituzione”, (a cura di) G. Branca – A. Pizzorusso, Bologna - Roma, 1964, pag. 92 e ss..

del Governo per i quali è precostituito in Costituzione un rapporto diretto fra il Governo ed il Parlamento¹⁶⁹.

Detta situazione si è protratta fino ai primi anni Novanta, quando la legge n. 20/1994 stabilì, all'articolo 3, gli atti sottoposti a controllo preventivo di legittimità, ridimensionando notevolmente il controllo preventivo di legittimità, che costituiva la forma normale di controllo, limitandolo ad alcune categorie di atti particolarmente importanti (riducendo gli atti sottoposti a controllo preventivo da circa cinque milioni l'anno a poche migliaia)¹⁷⁰.

Il controllo di legittimità viene esercitato attraverso l'apposizione del visto con la conseguente registrazione dell'atto.

L'esito del controllo è di riferire al Parlamento circa la conformità o meno a norme giuridiche ed è congruente con la posizione di indipendenza della Corte dei conti dal Governo e, perciò, con la sua estraneità all'apparato amministrativo.

La dichiarazione di non conformità a legge impedisce che l'atto diventi immediatamente efficace, ma ciò non toglie che il Governo assuma su di sé la responsabilità di rendere efficace il provvedimento, richiedendo alla Corte di riammetterlo al "visto con riserva". L'istituto della registrazione con riserva è la "chiave di volta per comprendere il duplice rapporto di ausiliarità della Corte dei conti con il Governo e con il Parlamento"¹⁷¹: con il Governo, cui la Corte non si può contrapporre in posizione definitivamente impeditiva della sua funzione di governare-amministrare, ma cui in ultima istanza deve cedere il passo; con il Parlamento, cui è periodicamente comunicato l'elenco degli atti registrati con riserva e che è con ciò confermato come terminale e destinatario ultimo del controllo esercitato dalla Corte dei conti¹⁷².

¹⁶⁹ In proposito, un esaustivo esame viene fornito dalla sentenza della Corte costituzionale n. 406/1989, con la quale la Corte ha dichiarato inammissibile il conflitto fra poteri dello Stato promosso dalla Corte dei conti nei confronti del Parlamento avverso l'approvazione dell'articolo 16 della legge 23 agosto 1988, n. 400 (Disciplina dell'attività di Governo, ordinamento della Presidenza del Consiglio dei ministri) ed ha, conseguentemente, dichiarato che spetta al Governo adottare i decreti delegati e i decreti legge ai sensi rispettivamente degli artt. 76 e 77 della Costituzione, senza successivamente sottoporli a visto e registrazione della Corte dei conti.

¹⁷⁰ G. D'Auria, *op. cit.*, pag. 1465.

¹⁷¹ G. Carbone, *op. cit.*, pag. 94.

¹⁷² G. Carbone, *Corte dei conti*, in Enciclopedia dir., Milano, Giuffrè, pag. 485 e ss..

3. Il controllo “collaborativo” nei confronti delle autonomie locali

Essendo limitato il controllo preventivo di legittimità (interdittivo dell'efficacia del provvedimento, ove questo non sia ritenuto dalla Corte conforme alla legge) agli atti più rilevanti del potere esecutivo, così come disposto dal comma 1 dell'art. 100 ed introdotto il controllo di gestione, è stato attribuito alla Corte dei Conti, con successive disposizioni di legge, il compito di riferire annualmente al Parlamento in merito al rispetto degli equilibri di bilancio da parte di Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni, in relazione al Patto di stabilità interno ed ai vincoli derivanti dall'appartenenza all'Unione europea.

Il controllo della Corte dei conti esercitato sulla gestione delle Regioni a statuto ordinario viene ritenuto da alcuni autori di tipo “collaborativo” esterno, in quanto improntato alla verifica del buon andamento economico e finanziario degli stessi enti e finalizzato, attraverso il metodo del contraddittorio e della comparazione, a mettere in rilievo le criticità eventualmente rilevate in funzione dei possibili percorsi di miglioramento ed autocorrezione e, nell'ottica di una più efficace istanza democratica, a darne consapevolezza ai relativi livelli di governo territoriale e locale ed ai cittadini.

Il controllo esercitato sulla gestione delle Regioni a statuto speciale si svolge secondo la forma di quello esercitato sulle Amministrazioni dello Stato ed è previsto da specifiche disposizioni statutarie, che, per alcune Regioni, rivestono la forza di norme di rango costituzionale.

Il controllo di tipo collaborativo è stato coniato in occasione della modifica della costituzione che ha ampliato l'autonomia delle Regioni a statuto ordinario, nei confronti delle quali non è stato previsto, per norma costituzionale, l'intervento della Corte dei conti sulla loro gestione finanziaria e patrimoniale.

Di conseguenza, per evitare che tali enti, avvalendosi dell'autonomia riconosciuta dalla costituzione, potessero impedire alla Corte dei conti di esaminare, in applicazione di norme di legge ordinaria, i loro bilanci, è stato

sostenuto, anche da parte delle SS.RR della stessa Corte, che il controllo esercitato dalle Sezioni regionali sui bilanci di previsione e sui conti consuntivi, lungi dall'incidere sulla loro autonomia, deve piuttosto ritenersi di portata meramente collaborativa con gli organi di governo regionali, tanto che le Sezioni regionali della Corte dei conti, per quanto riguarda l'esame dei bilanci di previsione e dei conti consuntivi, riferiscono al Consiglio regionale.

Tuttavia, il rapporto di collaborazione tra controllore e controllato, nonostante l'assunzione di tutte le necessarie garanzie, può di fatto incidere negativamente sui principi di autorità e di indipendenza dell'organo di controllo, rendendo di fatto inefficace la sua funzione.

A tale riguardo, giova far presente che i gravi fatti di sperpero di pubblico denaro, recentemente scoperti presso alcune importanti Regioni, con la compiacenza dei rispettivi Consigli regionali, tuttora oggetto di accertamento da parte del giudice penale, evidenziano l'esistenza di prassi consolidate di natura truffaldina, mai scoperte né dagli organi di controllo interno, né dalle competenti Sezioni regionali della Corte dei conti, tanto che il Presidente della Corte stessa, che sulla gestione delle Regioni a statuto ordinario esercita il controllo così detto "collaborativo", ha dichiarato agli organi di stampa di essere rimasto sconcertato nell'apprendere dagli stessi organi l'esistenza di fatti di mala gestione di inaudita gravità.

Lo scandalo derivante da tali fatti delittuosi, e soprattutto la relativa pubblicità, oltre ad aver prodotto sconcerto ed indignazione nell'opinione pubblica, hanno provocato discussioni a livello politico, con la conseguente formulazione di proposte di modifiche normative, da cui risulta evidente l'esigenza, per la migliore tutela del pubblico interesse, di istituire organismi di controllo indipendenti, professionalmente competenti, e dotati di forza legale.

Da tali circostanze risulterebbe il fallimento del controllo c.d. "collaborativo" esercitato dalla Corte dei conti nei confronti delle Regioni a statuto ordinario, tanto che, in occasione del recente decreto legge n. 174/2012, si è parlato di una sorta di "retromarcia" verso il controllo preventivo di legittimità, in quanto l'articolo 1, comma 1, di detto decreto legge disponeva

che “sono sottoposti al controllo preventivo di legittimità delle sezioni regionali di controllo della Corte dei conti secondo le procedure previste per il controllo preventivo sugli atti dello Stato di cui all'articolo 3 della legge 14 gennaio 1994, n. 20, con riduzione alla metà dei termini, gli atti normativi a rilevanza esterna, aventi riflessi finanziari, emanati dal governo regionale, gli atti amministrativi, a carattere generale e particolare, adottati dal governo regionale e dall'amministrazione regionale, in adempimento degli obblighi derivanti dall'appartenenza dell'Italia all'Unione europea, nonché gli atti di programmazione e pianificazione regionali, ivi compreso il piano di riparto delle risorse destinate al finanziamento del Servizio sanitario regionale. Il controllo ha ad oggetto la verifica del rispetto dei vincoli finanziari derivanti dall'appartenenza dell'Italia all'Unione europea, del patto di stabilità interno, nonché del diritto dell'Unione europea e di quello costituzionale”.

Tuttavia, in sede di conversione (legge di conversione 7 dicembre 2012, n. 213), detta disposizione è stata così sostituita: “Al fine di rafforzare il coordinamento della finanza pubblica, in particolare tra i livelli di governo statale e regionale, e di garantire il rispetto dei vincoli finanziari derivanti dall'appartenenza dell'Italia all'Unione europea, le disposizioni del presente articolo sono volte ad adeguare, ai sensi degli articoli 28, 81, 97, 100 e 119 della Costituzione, il controllo della Corte dei conti sulla gestione finanziaria delle regioni di cui all'articolo 3, comma 5, della legge 14 gennaio 1994, n. 20, e all'articolo 7, comma 7, della legge 5 giugno 2003, n. 131, e successive modificazioni”.

4. Il controllo della Corte dei conti sulla gestione degli enti a cui lo Stato contribuisce in via ordinaria

Il secondo periodo dell'articolo 100, comma 2, della costituzione disciplina il controllo sulla gestione finanziaria degli enti a cui lo Stato contribuisce in via ordinaria.

Tale tipo di controllo è in grado di spaziare ben oltre i confini entro i quali si svolge il formale riscontro di conformità-difformità rispetto a norme giuridiche, non è limitato, diversamente dal controllo preventivo, a singoli atti amministrativi, ma coinvolge insiemi articolati di atti o di comportamenti e loro motivazioni, decisioni organizzative e operative in cui si sostanzia la gestione.

Essendo la Corte dei conti organo ausiliario del Parlamento e del Governo, il controllo si sostanzia nel riferire al primo, annualmente, sul risultato del controllo eseguito sulla gestione degli enti in base ai bilanci consuntivi ed ai bilanci d'esercizio (controllo di tipo successivo), nonché nel formulare al Ministero vigilante ed al Ministero dell'Economia e delle Finanze (ex Ministero del Tesoro) e, quindi, il Governo, in qualsiasi altro momento, rilievi per accertate irregolarità o, comunque, quando sia ritenuto opportuno.

Va rilevato che, essendo la stessa estranea all'ordine amministrativo, le sue pronunce sono intese ad affermare interessi generali e non particolari e, quindi, i suoi atti di controllo non danno luogo a provvedimenti amministrativi e non sono, perciò, impugnabili innanzi ad alcun giudice.

Nonostante sia il controllo preventivo di legittimità che il controllo successivo siano posti, dall'art. 100 Cost., sullo stesso piano, nel senso che l'uno e l'altro hanno pari rango e garanzia costituzionale, nella realtà, per lungo tempo, il controllo successivo è stato attuato in misura nettamente minore rispetto al primo.

Le ragioni possono essere ricercate nei seguenti fattori: la pressione delle amministrazioni sulla Corte affinché gli atti ad essa sottoposti a controllo preventivo fossero da questa rapidamente esitati, la cultura essenzialmente

giuridica dei magistrati della Corte che li ha resi poco inclini ad analisi di tipo economico, indispensabili invece per i controlli successivi per le misurazioni di efficienza e di efficacia, il maggior potere (in senso sociologico) che conferisce il controllo preventivo, il carattere non necessario di molti controlli successivi, ma su tutte la mancata concezione, da parte del legislatore, del valore innovativo della norma costituzionale.

La legge n. 259/1958, nel dare attuazione all'articolo 100 della Costituzione, prevede il controllo esercitato direttamente dalla sezione controllo enti (appositamente istituita) ed il controllo svolto da un magistrato della Corte, che partecipa alle sedute degli organi di amministrazione e controllo dell'ente.

Il controllo si definisce anche concomitante in quanto, in entrambi i casi, si svolge nel corso della gestione dell'ente ed ha per oggetto l'intera gestione finanziaria ed amministrativa dell'ente.

Si può affermare che, nel sistema dei controlli, quello della Legge n. 259/1958 si posiziona come strumento intermedio tra il controllo di legittimità sui singoli atti e quello successivo sulla gestione di tipo generale e per programmi e settori di attività preordinato ad assicurare un'azione di verifica, continuativa e compiuta.

L'attività di controllo deve mantenere tra gli obiettivi prioritari quello di rendere un referto¹⁷³ sempre più aggiornato al Parlamento, che evidenzia,

¹⁷³ Il referto è un atto non autonomo (in quanto interno ad un procedimento il cui atto conclusivo appartiene alla competenza di altro organo), nonché atto privo di effetti diretti ed immediati poiché questi ultimi sono riconnessi all'esercizio del definitivo potere di valutazione rimesso, innanzitutto, al Parlamento, secondo l'espressa previsione dell'art. 100 Cost. ed all'amministrazione vigilante ed al Ministero dell'Economia e delle Finanze (ex Ministero del Tesoro) in relazione alle attribuzioni amministrative riconosciute dall'ordinamento a detti dicasteri. E' da escludere, pertanto, l'ammissibilità di un'impugnativa giurisdizionale del referto, tenuto conto che esso non ha né natura formale né natura sostanziale di atto amministrativo, perché, come già detto, proveniente da organo estraneo all'apparato amministrativo e perché espressione concreta di una funzione neutrale, né è dotato di autonomia nell'ambito del procedimento nel quale è inserito né, infine, è idoneo a produrre effetti diretti ed immediati, essendo preordinato all'esercizio di diversi e separati poteri esercitati da altri distinti organi dell'ordinamento (TAR Lazio, Sez. I, 3 aprile 198, n. 1212). I criteri che guidano la redazione del referto sono quelli della tempestività, dell'attualità, della significatività e della esaustività. La tempestività si pone quale requisito essenziale ai fini di un efficace ed utile rapporto con il Parlamento. Direttamente connesso con quello della tempestività è il profilo della attualità dei referti, che devono tener presenti anche i più rilevanti eventi gestionali successivi all'esercizio di

sinteticamente per ciascuno degli enti controllati, i profili gestionali di maggiore criticità ed attualità sino ai dati di preconsuntivo, delle situazioni trimestrali dell'esercizio in corso e le più importanti e significative valutazioni sui risultati conseguiti, sui costi, sul funzionamento dei controlli interni e sulle misure consequenziali da adottare in seguito all'osservazione della Corte dei Conti.

Il controllo esercitato è di tipo “collaborativo” esterno sulla gestione, improntato alla verifica del buon andamento economico e finanziario degli enti ed è finalizzato, attraverso il metodo del contraddittorio e della comparazione, a mettere in rilievo le criticità eventualmente rilevate in funzione dei possibili percorsi di miglioramento ed autocorrezione, e, nell'ottica di una più efficace istanza democratica, a darne consapevolezza ai relativi livelli di governo territoriale e locale ed ai cittadini.

riferimento, sì che l'informazione sia la più aggiornata possibile. La significatività delle relazioni direttamente condiziona l'utilità stessa del referto, che deve contenere approfondite valutazioni sui profili che maggiormente possono interessare il Parlamento. I referti devono anche essere connotati da esaustività e, quindi, da analisi compiute sia dei profili più propriamente gestionali, sia di quelli afferenti alla programmazione dell'attività operativa, all'organizzazione, alla governance, all'adeguatezza del livello e del numero dei dipendenti, nonché alla dinamica dei relativi costi. Le relazioni dovranno anche porre idoneamente in risalto eventuali criticità ed i risultati conseguiti in rapporto a quelli programmati.

4.1 Il sistema di controllo della Corte dei conti previsto dalla legge 21 marzo 1958, n. 259: attuazione del precetto costituzionale

Come già accennato, la disciplina recata dalla legge 21 marzo 1958, n. 259, che demanda alla Corte dei conti il controllo sulla gestione degli enti pubblici sovvenzionati dallo Stato, rappresenta la concreta attuazione del precetto racchiuso nel secondo comma dall'art. 100 della Costituzione.

A tale disciplina si sono ispirati, per alcuni aspetti, i modelli organizzativi dei controlli della Corte dei conti sorti a decorrere dalla riforma del 1994, caratterizzati dal potenziamento e dall'estensione della funzione referente della Corte dei conti nei confronti del Parlamento.

Secondo autorevole dottrina¹⁷⁴, la Corte dei conti nell'ambito della funzione di referto svolge “un'attività di rilevazione, informazione e di valutazione, che abbraccia ogni profilo finanziario, organizzativo e di assetto contabile della gestione del pubblico denaro, in tutti i momenti in cui questi profili vengono in evidenza e, quindi, come generale supporto delle attività decisionali delle Camere”.

Questa legge, originariamente composta di quindici articoli, non contiene un elenco di enti soggetti al controllo della Corte stessa, avendo il legislatore preferito giungere alla loro identificazione in via indiretta, indicando in astratto i requisiti in presenza dei quali l'ente (ora anche la società) deve essere assoggettato al controllo.

Determinante a questo fine, come era già previsto nel sistema precedente alla legge in parola, è la contribuzione “statale”, ovverosia l'apporto di mezzi economici e finanziari aventi incidenza, diretta o indiretta, sul bilancio dello Stato.

A differenza, però, della precedente normativa (risalente al 1939), che si riferiva genericamente agli “enti sovvenzionati direttamente o indirettamente dal bilancio dello Stato”, la legge del 1958 ha inteso precisare il concetto di

¹⁷⁴ G. D'Auria, in *I controlli nella Pubblica Amministrazione*, (a cura di) S. Cassese, Il Mulino, 1993, pag. 227.

“contribuzione dello Stato” identificandola nelle forme di cui all’articolo 2 (lettere a e b) ed all’articolo 12.

L’articolo 2 prevede due categorie di “contribuzioni ordinarie”: a) i contributi che, con qualsiasi denominazione, una pubblica amministrazione o un’azienda autonoma statale abbia assunto a proprio carico, con carattere di periodicità, per la gestione finanziaria di un ente, o che da oltre un biennio siano iscritti nel suo bilancio (c.d. “contribuzioni dirette”); b) imposte e contributi che gli enti siano autorizzati ad imporre, o che comunque siano ad essi devolute (c.d. “contribuzioni indirette”).

Per entrambe le forme di contribuzione non rileva - come, invece, per le contribuzioni previste dall’art. 12 - la natura pubblica o privata dell’ente beneficiario, intendendosi con ciò affermare il principio che l’unico elemento di individuazione dei soggetti passivi del controllo risiede, non nella natura giuridica dei singoli enti, ma nel fatto che l’ente sia finanziato dallo Stato¹⁷⁵.

Da questa disciplina restavano escluse le partecipazioni azionarie dello Stato e tale esclusione veniva giustificata dal fatto che il settore delle partecipazioni statali aveva ricevuto organica disciplina con la legge 22 dicembre 1956, n. 1389, istitutiva dell’apposito Ministero.

L’articolo 3 di detta legge prevedeva l’inquadramento delle partecipazioni statali negli enti autonomi di gestione (es. IRI, ENI, ecc.), costituenti il necessario “raccordo” per ricondurre il settore nel sistema del controllo di cui alla legge n. 259 del 1958.

La legge istitutiva del Ministero delle partecipazioni statali è stata abrogata nel 1993 in seguito a referendum popolare. Le azioni delle società che facevano capo agli enti di gestione, trasformati a loro volta in s.p.a. con il D.L. n. 118/1993, convertito nella legge n. 202 dello stesso anno, sono state in parte alienate a soggetti privati ed in parte assegnate al Ministero del tesoro, il cui Ministro “esercita i diritti dell’azionista secondo le direttive del Presidente del Consiglio dei Ministri, d’intesa con il Ministro del bilancio e della

¹⁷⁵ Atti parlamentari, Senato della Repubblica, undicesima Legislatura, disegno di legge n. 97.

programmazione economica e con il Ministro dell'industria, del commercio e dell'artigianato" (art.2).

Sulla natura giuridica degli enti di gestione, destinatari, tra gli altri enti, dei controlli previsti dalla legge n. 259 del 1998, si è molto discusso in dottrina.

Qui è sufficiente ricordare che, in considerazione della loro natura pubblica ed essendo il loro patrimonio costituito da apporti dello Stato, ricadevano nell'ambito di applicazione dell'art. 12 della stessa legge e con ciò attraendo, secondo una parte della dottrina, "indirettamente e di riflesso, nella sfera del controllo della Corte dei conti le partecipazioni da essi gestite"¹⁷⁶.

Con riferimento all'articolo 12, giova premettere che le società di capitali (prevalentemente s.p.a), sorte in seguito alla soppressione degli enti autonomi di gestione, le cui partecipazioni sono mantenute in misura maggioritaria dallo Stato, sono sottoposte al controllo della Corte dei conti nella forma prevista dall'articolo 12 della legge n. 259 del 1958, in virtù di specifiche sentenze della Corte Costituzionale.

Alcune società derivanti dalla soppressione di altri enti, le cui azioni sono possedute dallo Stato, sono state in un primo momento controllate dalla Corte dei conti secondo con le modalità previste dall'articolo 2 della stessa legge n. 259/1958, successivamente, su segnalazione della competente Sezione della Corte stessa, sono state assoggettate al controllo, mediante l'adozione dell'apposito Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri secondo le modalità stabilite dall'articolo 12 della stessa legge (es. RFI del Gruppo FS e RAI).

A quest'ultima forma di controllo sono sottoposte le altre società in mano pubblica, sorte in seguito alla trasformazione di altri enti pubblici provenienti da aziende ed amministrazioni autonome dello Stato, nonché le società sorte di recente su iniziativa di alcuni Ministeri per lo svolgimento di funzioni che, in linea di principio, rientrano nella *mission* istituzionale.

¹⁷⁶ R. Alessi, in "*Principi di diritto amministrativo*", Milano, 1971.

Pertanto, si può affermare che l'assoggettamento a tale forma di controllo può derivare sia da apposita norma di legge o statutaria sia dal citato DPCM, previsto dall'articolo 3, primo comma, della legge in parola.

L'articolo 12 dichiara sottoposti al controllo, con alcune modalità peculiari, gli "enti pubblici ai quali l'Amministrazione dello Stato o un'azienda autonoma statale contribuisca con apporti al patrimonio in capitali o servizi o beni, ovvero mediante concessione di garanzia finanziaria".

Prima di esaminare le singole forme di contribuzione previste da questo articolo, giova far presente che sulla loro natura sorse, fin dal primo esame del relativo disegno di legge, un forte contrasto di opinioni anche a livello politico.

In sede di Commissione Finanze e Tesoro del Senato, il relatore (Trabucchi) sostenne, infatti, la necessità di limitare il numero degli enti ai quali applicare la legge, escludendo tutti i casi di apporto al patrimonio, fosse esso operato dalla finanza statale o da un'azienda autonoma statale. Tale determinazione era stata suggerita "non solo perché l'apporto in linea capitale difficilmente potrebbe configurarsi come contribuzione in via ordinaria, ma anche perché apporto al patrimonio potrebbe intendersi anche il possesso di un pacchetto di azioni di una società commerciale"¹⁷⁷.

Analoga esclusione si proponeva per gli enti che godono solo della garanzia finanziaria dello Stato, in considerazione del fatto che la garanzia, rilasciata in vista della utilità della spesa o della opportunità che la stessa sia effettuata con forme della erogazione privatistica, non sia di per sé sufficiente a far ritenere che lo Stato contribuisca alla gestione dell'ente.

Le particolari esigenze proprie di un'azienda economica, ampiamente considerate nel dibattito in seno alla Commissione, avevano determinato il suggerimento della sottrazione degli enti di gestione al controllo della Corte dei conti, "quando essi non attingono in via continuativa al bilancio dello Stato o non partecipano al gettito tributario".

Comunque, la relazione sottolineava come "a struttura nuova, a concezione nuova dello Stato deve corrispondere anche una nuova forma di

¹⁷⁷ Atti del Senato della Repubblica, undicesima legislatura, disegno di legge n. 97.

controllo, più politico-economico che contabile, più attento ai risultati ottenuti sul piano finanziario e su quello sociale ed economico, che alle forme delle operazioni”. Tutto ciò, al fine di giustificare le innovazioni che si intendevano apportare al sistema dei controlli della Corte di conti fino allora basati prevalentemente sui vizi di legittimità degli atti amministrativi e, quale misura sanzionatoria, sul rifiuto di registrazione dell’atto ritenuto illegittimo.

Le considerazioni che precedono, confortate dall’analisi sviluppata in sede di discussione parlamentare, hanno consentito alla prevalente dottrina¹⁷⁸ di affermare che, anche per le contribuzioni previste nell’art. 12, sussiste il carattere dell’ordinarietà, che risiede nella "iterazione nel tempo di un flusso di ricchezza ad una determinata economia".

A questo proposito giova richiamare la sentenza della Corte Costituzionale del 19 aprile 1962, n. 35¹⁷⁹, nella quale viene, tra l’altro, affermato che “non si può... disconoscere che le sovvenzioni al patrimonio in capitale, menzionate nell’art.12..., anche se non erogate secondo le modalità tipiche indicate nell’art. 2 della legge, tuttavia , data la loro portata sostanziale..., non possono non ritenersi nell’ambito dell’art. 100 Cost.”.

In determinati casi o in vista di particolari finalità, per il cui risultato non appaia idonea l’erogazione periodica di somme a carico del bilancio, lo Stato somministra, in unica soluzione, una certa quantità di mezzi tali da assicurare la possibilità di operare.

Si tratta, ovviamente, di una scelta che risponde a criteri di politica economica o ad esigenze di carattere puramente tecnico-contabile.

La scelta di tale sistema di finanziamento non esclude, d’altra parte, lo stesso ripetersi della somministrazione quando, mutate le condizioni nel regime del mercato economico o finanziario, ovvero, accresciuti i compiti

¹⁷⁸ E. Gallina, *Attività di controllo della Corte dei conti sulla gestione degli enti sovvenzionati dallo stato: le relazioni sugli enti e sezioni di riforma fondiaria*, Milano, 1965.

¹⁷⁹ Detta pronuncia concerne il giudizio promosso dal Presidente della Regione siciliana per conflitto di attribuzione tra la Regione siciliana e lo Stato, sorto per effetto del D.P.R. 31 marzo 1961, con il quale l’Ente per la riforma agraria in Sicilia (E.R.A.S.) è stato dichiarato sottoposto al controllo della Corte dei Conti ai sensi dell’art. 12 della legge 21 marzo 1958, n. 259.

dell'ente, si rendano necessarie ulteriori erogazioni di contributi ad integrazione dell'apporto originario.

Secondo taluni autori¹⁸⁰, rientrano nella categoria qui esaminata le somministrazioni mediante conferimento del patrimonio di fondazione dell'ente, del fondo di dotazione, del fondo di rotazione ed altre consimili contribuzioni.

Quanto ai casi nei quali la contribuzione si concreta nella concessione di garanzia finanziaria, essa, pur non determinando un onere facilmente valutabile nell'entità e nella durata, rappresenta indubbiamente un intervento di ampie proporzioni, non solo per il possibile esborso di somme, spesso cospicue, in caso di insolvenza del beneficiario, ma anche per il prestigio che lo stesso ottiene nei rapporti economici con altri soggetti pubblici e privati. Tale ipotesi si può facilmente verificare nei confronti di società pubbliche o private che erogano pubblici servizi.

In ordine ai provvedimenti di assoggettamento e di cessazione del controllo, la legge n. 259/1958 fornisce in astratto gli elementi necessari all'individuazione degli enti da sottoporre a controllo. Tuttavia, la sussistenza del requisito della contribuzione non è di per sé sufficiente per consentire l'automatico assoggettamento. Infatti, affinché un ente venga assoggettato al controllo della Corte dei conti, è necessario che esso sia preventivamente "individuato" mediante atto amministrativo promanante dal Capo dello Stato (ora dal Presidente del Consiglio dei Ministri), come stabilisce l'articolo 3 della legge in argomento.

Secondo la dottrina in materia, tale atto ha valore dichiarativo, in quanto la sottoposizione a controllo deriva direttamente dalla legge, ma, ciononostante, in sua mancanza, il disposto legislativo, finché non è completato dal decreto presidenziale, rimane privo di pratiche conseguenze. Né, d'altra parte, la Corte dei conti potrebbe, *motu proprio*, procedere all'individuazione di tali enti, atteso che la legge non le conferisce tale potere.

¹⁸⁰ Cfr. R. Coltelli, *Il fondo di dotazione negli enti pubblici*, in "Rivista trimestrale di diritto tributario", 1957, pag. 474.

A norma dell'art. 3, primo comma, della legge in parola, “con decreto del Presidente della Repubblica, su proposta del Presidente del Consiglio dei Ministri, di concerto col Ministro per il tesoro e col ministro competente, gli enti per i quali sussistono le condizioni di cui all'art. 2 sono dichiarati sottoposti al controllo previsto dalla presente legge. Il decreto è comunicato per estratto ai singoli enti interessati”.

Ora il decreto di assoggettamento è di competenza del Presidente del Consiglio dei Ministri.

Come si può notare, il contenuto dell'art. 3 della legge n. 259/1958 fa esplicito riferimento agli enti destinatari delle contribuzioni di cui all'art. 2 della stessa legge, sembrando escludere quelli destinatari dell'articolo 12.

Tuttavia, per giurisprudenza ormai consolidata, anche gli enti rientranti nella previsione di questo articolo sono assoggettati al controllo con analogo provvedimento; “atteso che, anche in ordine a questi, è necessario procedere all'accertamento dell'esistenza dei requisiti in astratto”¹⁸¹.

Come già accennato, alcuni enti pubblici economici, originariamente sottoposti alla forma di controllo prevista dall'articolo 2, sono stati successivamente assoggettati, dopo la loro trasformazione in s.p.a., alla forma di controllo prevista dall'articolo 12, su segnalazione della Corte dei conti, che ne aveva evidenziato nella relazione al Parlamento l'esistenza dei presupposti.

¹⁸¹ E. Gallina, *op. cit.*, pag. 49.

4.2 Soggetti attivi del controllo e natura dello stesso sugli enti sovvenzionati e sulle S.p.A. a maggioranza dello Stato

Principale soggetto attivo del controllo previsto dalla legge del 1958 è la Corte dei conti, che esercita detta attività tramite una speciale Sezione istituita a norma dell'art. 9 della stessa legge.

Considerato che la succitata disposizione non contiene alcuna norma relativa alla composizione ed al funzionamento di detta Sezione, la Corte dei conti ha provveduto a colmare la lacuna con un'apposita ordinanza, emanata dal Presidente della Corte stessa¹⁸².

La Sezione è composta, oltre che dal Presidente dell'istituto, cui è demandato l'incarico di presiederla, dal Presidente di Sezione preposto al coordinamento dell'attività di controllo sulla gestione finanziaria degli enti soggetti al controllo e da un adeguato numero di magistrati assegnativi all'inizio di ogni anno.

Per la discussione degli affari che riguardano gli enti destinatari del controllo previsto dall'articolo 12 della legge n. 259/1958 e di quelli destinatari di analoghe disposizioni di legge, il collegio viene integrato, di volta in volta, dal magistrato delegato al controllo presso gli enti stessi.

Per quanto riguarda, in particolare, gli enti di cui all'articolo 12, la Sezione, nella determinazione n. 7 del 12 luglio 1961, ha, tra l'altro, precisato che “per tali enti la Corte, fermi gli adempimenti cui sono tenuti tutti indistintamente gli enti sottoposti alla disciplina della legge, esercita il controllo - anziché nei modi previsti dagli articoli 5 e 6 - a mezzo di un proprio magistrato, tenuto perciò ad assistere alle sedute degli organi di amministrazione e di revisione per svolgervi una attività continua di osservazione e di rilevamento che, pur estrinsecandosi - ai fini e nei limiti, s'intende, che gli sono propri - secondo il suo libero criterio di valutazione ed orientamento, si atteggia sempre come strumentale rispetto alla attività

¹⁸² Ordinanza n. 15 del 10 maggio 1958.

definitoria spettante soltanto alla Corte nella espressione collegiale della Sezione”.

Oltre al particolare potere di assistere alle sedute degli organi collegiali, il magistrato ha anche il potere di prendere cognizione dei documenti contabili dell'ente e di quelli ufficiali delle singole società dall'ente stesso controllate; ha il potere di chiedere informazioni sull'andamento finanziario dell'ente, così come può prendere visione di tutti i mutamenti che avvengono nelle leggi, negli statuti e nei regolamenti che si riferiscono all'organizzazione ed ai fini istituzionali dell'ente cui è preposto.

Sulla natura del controllo è bene evidenziare che la norma costituzionale (articolo 100, 2° comma) con il termine partecipa al controllo sugli enti sovvenzionati, sottolinea come tale attività non sia esclusivamente demandata alla Corte dei conti, bensì al Parlamento ed ai Ministeri c.d. vigilanti (Ministero del tesoro e Ministeri competenti per materia).

Giova, tuttavia, far presente, che secondo la portata della norma costituzionale, per organi di controllo degli enti sovvenzionati e delle società partecipate dallo Stato, come attuata dalla legge n. 259/1958, debbano intendersi soltanto il Parlamento e la Corte dei conti.

Tale assunto trova conforto non solo nel dettato costituzionale, ma nella constatazione che “non sembra possibile considerare il Ministero, la cui vigilanza si esplica e si inserisce nell'ambito dell'amministrazione attiva, anche compartecipe di una funzione di sindacato, che è svolta da organi (Corte dei conti e Parlamento) esterni a quell'ambito, e investiti di poteri di controllo proprio nei confronti dell'attività direttamente svolta dagli enti e di quella connessa dei ministeri vigilanti”¹⁸³.

Al Parlamento, cui la Corte dei conti, tramite un'approfondita attività istruttoria, offre gli elementi tecnici di valutazione, spetta il compito di emettere il giudizio, di natura eminentemente politica, sull'operato degli organi vigilanti. Più precisamente, il “Parlamento tende a controllare modo e misura delle sovvenzioni statali, a vedere, cioè secondo quali direzioni e mediante

¹⁸³ E. Gallina, *op. cit.*

quali direttive e, soprattutto, con quali risultati il potere esecutivo è intervenuto a promuovere l'attività di determinati enti, socialmente rilevanti”¹⁸⁴.

In sostanza, la Corte dei conti svolge, insieme ad altri organi statali, un'attività che nel suo complesso tende a realizzare quella forma di sindacato voluto dalla Costituzione, inteso a far sì che l'utilizzo del pubblico denaro avvenga, non solo nei limiti stabiliti dalla legge, ma soprattutto che tale utilizzo sia conforme al pubblico interesse. Lo Stato, infatti, con i suoi mirati interventi, affidati a diversi organi istituzionali, intende svolgere “un'azione che, direttamente o indirettamente, risulti idonea a raggiungere i fini che sono suoi propri”¹⁸⁵.

¹⁸⁴ F. Franchini, *Natura e limiti del controllo del Parlamento e della Corte dei conti sugli enti sovvenzionati dallo Stato*, in “Annali della Facoltà di Giurisprudenza dell'Università di Camerino”, Vol. XIX, Milano, 1952, pag. 139.

¹⁸⁵ Cfr F.P. Pandolfo, *La struttura e le attribuzioni della Corte dei conti*, Milano, 1960.

4.3 La gestione finanziaria degli enti e delle società quale oggetto del controllo della Corte dei conti

In ordine all'oggetto del controllo, occorre far presente che l'articolo 8 della legge n. 259/1958, abrogato dall'articolo 3, comma 1, del decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 286, attribuiva alla Corte dei conti, oltre al potere di riferire annualmente al Parlamento, quella di formulare in qualsiasi altro momento "i suoi rilievi al Ministro del tesoro ed al Ministro competente".

Anche durante la vigenza di quest'ultima disposizione, oggetto del controllo per tutti gli enti, a qualunque titolo assoggettati alla disciplina della legge n. 259/1958, era la gestione finanziaria nella sua interezza, comprensiva, cioè, dell'insieme degli atti e dei comportamenti che della gestione costituiscono il tessuto connettivo, nonché, quando fosse stato necessario, anche tali atti e comportamenti singolarmente considerati.

La Corte dei conti controllava, pertanto, sia i singoli atti e comportamenti in corso d'esercizio, sia l'attività complessiva dell'ente attraverso l'esame dei risultati finali della gestione esposti nel conto consuntivo o nel bilancio d'esercizio.

L'esame dei singoli atti o dei comportamenti dell'ente sotto l'aspetto della mera legittimità o della regolarità contabile, non comportava grandi difficoltà operative, atteso che i rilievi venivano in realtà formulati nei confronti dei Ministeri vigilanti, i quali, attraverso l'esercizio del proprio potere, intervenivano sugli organi dell'ente affinché provvedessero ad eliminare i vizi di legittimità od altre irregolarità accertate in seguito a discussione nell'adunanza della competente Sezione, alla presenza dei rappresentanti del Ministero vigilante e dell'ente interessato.

Gli enti sovvenzionati dallo Stato, originariamente destinatari della legge n. 259 del 1958, agivano prevalentemente mediante l'adozione di atti formali inquadrabili nel diritto amministrativo, anche se alcuni di questi enti venivano qualificati, per legge o per costante giurisprudenza, enti pubblici economici.

Di conseguenza, non era difficile per l'organo di controllo esterno individuare e sanzionare alcuni provvedimenti adottati dagli enti in parola, anche perché tali rilievi non riguardavano le società delle quali gli enti detenevano le partecipazioni azionarie dello Stato.

Il sindacato della Corte dei conti non intralciava l'attività delle società possedute dallo Stato; semmai si poteva estendere alle modalità di gestione del pacchetto dei titoli azionari ed alle modalità di esercizio del diritto dell'azionista, anche in considerazione del fatto che essendo lo Stato l'azionista di maggioranza, per il quale il codice civile riservava, se ciò è previsto dallo statuto, il diritto di nominare propri rappresentanti negli organi di governo e di controllo della società, il controllo sulle società partecipate dallo Stato si svolge anche nelle forme stabilite da disposizioni di legge diverse da quelle previste dalla legge del 1958.

Diversa sarebbe stata invece la situazione se il controllo della Corte, in vigore dell'articolo 8, avesse avuto come oggetto specifico la gestione delle società partecipate, nei confronti delle quali sarebbe stato assai difficile per la Corte stessa formulare osservazioni su singoli atti o decisioni assunti dalla società nell'esercizio dei suoi poteri nell'ambito dell'autonomia negoziale garantita dal codice civile.

Giova far presente che, in linea generale, durante la vigenza dell'articolo 8 della legge in parola, il sindacato della Corte dei conti non avrebbe mai potuto incidere sul merito degli atti degli enti sovvenzionati, come emerge chiaramente anche dalla Relazione del Ministero del tesoro, contenuta negli "Atti parlamentari – Senato della Repubblica – IV Legislatura, Seduta del 17 novembre 1967, n. 38947".

In tale documento viene affermato che "il controllo sui singoli atti di gestione, di cui la Corte venga a conoscenza nel corso dell'esercizio, non potrebbe che esplicarsi sul piano della mera legittimità e sfociare, nei casi di rilievo, nella comunicazione alle Amministrazioni vigilanti ed al Tesoro, per gli eventuali interventi di competenza: laddove, per quel che concerne l'andamento ed i risultati complessivi annuali delle gestioni, il sindacato della

Corte si pone su un piano peculiare che, al di là di forzati accostamenti e comuni aspetti di legittimità e di merito del controllo, si concreta essenzialmente in un'indagine intesa ad evidenziare gli elementi di valutazione in ordine alla corrispondenza delle singole gestioni, alle finalità istituzionali dei rispettivi enti, alla sussistenza della validità di tali finalità nel quadro degli interessi pubblici e del corretto e proficuo impiego del pubblico denaro”.

Da quanto precede si può dedurre, specialmente dopo l'abrogazione dell'articolo 8 della legge n. 259/1958, che non ha senso - in rapporto al controllo tanto sugli atti, quanto sull'attività degli enti sovvenzionati (ora anche sulle società partecipate dallo Stato) - riportarsi alle forme tradizionali del controllo di legittimità e di merito della Corte dei conti.

E ciò per due ordini di motivi: anzitutto perché (volendo continuare ad usare l'indicata qualificazione terminologia) un giudizio di legittimità su un atto di gestione o sull'attività gestoria non può prescindere da un esame di merito che prenda in considerazione anche la convenienza di quell'atto o di quell'attività; in secondo luogo, perché l'individuazione di un determinato atto nel complesso dell'attività che concorre a determinare, al fine di giudicarne la legittimità (e solo quella), resterebbe operazione monca, se non fosse consentito di esaminare l'atto nel contesto che gli è proprio (l'attività), collegandolo al passato e al futuro e, perciò, giudicandolo con un metro che non può essere né quello della legittimità né quello del merito, secondo la concezione tipica del diritto amministrativo.

Il controllo della Corte dei conti, perciò, anche se potesse avere per oggetto singoli atti degli enti, come era previsto dall'articolo 8, non potrebbe essere inquadrato in una delle due forme tradizionali del diritto amministrativo, essendo, di fatto, “impossibile isolare il singolo atto dall'intera attività ed esprimere un giudizio sulla sua opportunità”¹⁸⁶.

Al riguardo giova far presente che la Sezione del controllo, nella citata determinazione n. 7 del 12 luglio 1961, aveva precisato che oggetto del controllo è sempre la gestione finanziaria nella sua interezza e che spetta alla

¹⁸⁶ G. Guarino, *Scritti di diritto pubblico dell'economia*, Milano, 1970, pag. 197.

medesima sezione adempiere i compiti prescritti dalla legge stessa, nei confronti di tutti gli enti.

In ogni modo, avendo riguardo ai dubbi ed alle incertezze di natura prevalentemente operativa, che aveva generato l'articolo 8 della citata legge n. 259/1958, si può affermare che la sua abrogazione ha agevolato l'esercizio del controllo della Corte dei conti sulla gestione delle società partecipate dallo Stato.

Per quanto attiene ai rapporti tra la Corte dei conti ed il Parlamento, l'art. 7 della legge del 21 marzo 1958, n. 259, prevede che non oltre i sei mesi successivi alla presentazione dei documenti di cui al primo comma dell'art. 4 della stessa legge (Conti consuntivi corredati dalle relazioni degli organi di controllo), la Corte dei conti "comunica alla Presidenza del Senato della Repubblica e alla Presidenza della Camera dei deputati i documenti stessi e riferisce il risultato del controllo eseguito sulla gestione finanziaria".

Questa norma, come si vede, attribuisce alla Corte dei conti il potere-dovere di comunicare alle Camere il risultato del riscontro eseguito, ottenendo, altresì, con la stesura della relazione che accompagna i documenti di cui all'art. 4, "quella pubblicità, che è alla base, in regime democratico, di ogni efficace controllo parlamentare"¹⁸⁷.

Nel silenzio della legge, la già citata ordinanza n. 15 del 10 maggio 1958, emanata dal Presidente della Corte dei conti, ha stabilito la procedura per l'approntamento e la deliberazione delle relazioni da parte della Sezione di controllo sugli enti sovvenzionati ed ora anche sulle società partecipate dallo Stato.

Il relatore - un magistrato addetto all'apposita Sezione, per gli enti di cui all'art. 2, o il magistrato delegato, per gli enti di cui all'art.12 - cura l'elaborazione di uno schema di relazione, che viene depositato presso la Segreteria della Sezione. Il Presidente della Sezione fissa la data dell'adunanza in cui verrà discussa la relazione e, salvo il caso di rinvio, la relazione viene approvata dal Collegio mediante la c.d. determinazione, che sarà poi

¹⁸⁷ Cfr. E. Gallina, *op. cit.*, pag. 72.

trasmessa, unitamente alla relazione e ai documenti contabili, ai Presidenti delle Camere parlamentari.

E' importante sottolineare come in tale relazione, pur non avendo la Corte dei conti il potere di emettere una formale e definitiva pronuncia sulla regolarità della gestione, può comunque esporre le sue osservazioni e perplessità sull'attività gestionale del soggetto controllato (ente o società di capitale), sia sotto l'aspetto formale, riguardante, in particolare, i criteri seguiti per la esposizione dei dati finanziari e patrimoniali nei documenti contabili, sia sotto l'aspetto sostanziale, avendo riguardo, in generale, alle modalità di utilizzo delle risorse finanziarie e strumentali da parte dello stesso soggetto, dalle quali potrebbero derivare motivi di intervento del Parlamento, del Governo o dei Ministri vigilanti, nell'ambito delle rispettive competenze.

Inoltre, dal contenuto della relazione potrebbero emergere profili di responsabilità patrimoniale, amministrativa-contabile o penale degli amministratori. In tal caso, la Sezione dispone la trasmissione degli atti all'Autorità giudiziaria competente per i dovuti accertamenti.

Oltre che ai Presidenti dei due rami del Parlamento, copia della relazione viene comunicata al Presidente del Consiglio dei Ministri, al Ministro del tesoro, ora dell'economia e delle finanze, ed ai Ministri vigilanti, affinché il riscontro effettuato dall'organo di controllo sia tempestivamente preso in considerazione anche a livello governativo, per consentire l'assunzione di misure amministrative nell'ambito dell'esercizio del potere di vigilanza, riservato ai Ministri, e l'eventuale proposizione di interventi legislativi.

Secondo autorevole dottrina, la legge n. 259/1958, che non si applica alle regioni, agli enti locali, agli enti di esclusivo interesse locale e a quelli cui lo Stato eroga contribuzioni di particolare tenuità, presentava un'insospettabile modernità, laddove configura il controllo della Corte come "controllo sulla gestione (finanziaria) degli enti partecipati dallo Stato, culminante in apposite relazioni sui risultati del controllo eseguito (da svolgersi con impiego di poteri

istruttori: artt. 4 – 6) e, perciò, finalizzato alle valutazioni del Parlamento sulla gestione degli enti (artt. 1 e 7)¹⁸⁸.

Come è stato osservato, nella legge n. 259/1958 “le caratteristiche tipiche ... di ogni controllo (successivo) su complessive gestioni sono tutte presenti: flessibilità dei parametri, sufficiente attenzione ai poteri istruttori, disponibilità certa della documentazione di bilancio istituzionalmente rappresentativa della gestione, libera acquisizione di ulteriori atti (delibere degli organi di amministrazione, verbali degli organi di controllo, ecc.) e di notizie ritenute utili al controllo, finalizzazione esclusiva di quest’ultimo al referto con conseguente esaltazione del carattere collaborativo del controllo stesso, assenza di poteri in qualche modo coercitivi ed interferenti con l’autonomia gestoria degli enti, istituzionalizzazione di rapporti privilegiati con gli organi di controllo interno, possibilità, infine, di segnalare irregolarità o formulare osservazioni in qualsiasi momento nella specie rivolgendosi ad altri organi “partecipanti” al controllo ed istituzionalmente abilitati ad interferire con l’attività del soggetto controllato”¹⁸⁹.

Tuttavia, la concezione innovativa di detta legge è stata assorbita dalla cultura del controllo preventivo di legittimità, dominante all’interno della Corte, con il risultato di privilegiare, nelle relazioni al Parlamento, le censure di illegittimità di singoli atti o comportamenti, a discapito delle osservazioni attinenti ai risultati della gestione nel suo complesso, al buon andamento ed all’efficienza dell’azione amministrativa¹⁹⁰.

¹⁸⁸ G. D’Auria, *op. cit.*, pag. 1484.

¹⁸⁹ F. Battini, *Il controllo sugli enti sovvenzionati*, in “I controlli amministrativi, (a cura di) U. Allegretti, pag. 175.

¹⁹⁰ F. Battini, *op. cit.*, pag. 181 e ss.

5. La collocazione della Corte dei conti nell'attuale contesto storico e l'evoluzione dell'attività della Sezione controllo enti.

Dopo aver esaminato le forme di controllo espletato dalla Corte dei conti, si ritiene opportuno, adesso, evidenziarne la sua collocazione nell'attuale contesto storico.

Ebbene, l'attuale periodo di recessione economica internazionale ha imposto ai rappresentanti dei maggiori Paesi europei la ricerca di un difficile equilibrio tra il necessario rafforzamento degli interventi per il contenimento dei pubblici disavanzi e l'urgenza di contrastare la recessione, imponendo agli stessi di adottare provvedimenti normativi in tal senso.

Le vicende della crisi hanno, peraltro, posto in chiara evidenza come l'integrazione e l'interdipendenza dei mercati richiedono una riforma della *governance* economica europea (se non addirittura mondiale) e, in particolare, un rafforzamento degli strumenti di coordinamento delle politiche economiche dei vari Stati¹⁹¹.

Appare essenziale, pertanto, controllare la spesa pubblica ed operarne una corretta qualificazione, affinché si possa non tanto spendere meno ma, soprattutto, spendere in modo giusto, così da favorire la crescita e lo sviluppo, non solo economico, del Paese.

In più, deve considerarsi che il nostro ordinamento è alla ricerca degli equilibri più adeguati per dare completa attuazione al c.d. federalismo fiscale, a seguito della riforma del Titolo V, Parte II, della Costituzione e che, dopo quasi dieci anni, attende ancora una sua piena attuazione.

A monte opera, dunque, il processo di integrazione europea, a valle la riforma, ancora in atto, in senso "federale" (fiscale e amministrativo) del nostro ordinamento costituzionale.

¹⁹¹ Tale evidenza ha indotto la Commissione europea a proporre una modifica sostanziale delle regole e delle procedure di bilancio, nel senso di affiancare alle verifiche ex post delle politiche economiche e di bilancio nazionali da effettuare "a consuntivo" (in relazione al rispetto del Patto di stabilità e crescita europeo) il potenziamento della fase ex ante, di "prevenzione", per il coordinamento delle politiche economiche, con un monitoraggio "concomitante" dei programmi di stabilità e convergenza e dei programmi nazionali in tema di riforma.

L'assetto politico-istituzionale si configura quale ordinamento complesso, a tre livelli: comunitario, nazionale e regionale; quest'ultimo, a sua volta, è ulteriormente articolato sul piano territoriale.

Si tratta di un sistema pluri-istituzionale che moltiplica centri di potere politico e di spesa su diversi livelli interconnessi fra loro e con l'ordinamento comunitario, in relazione al quale tutti gli attori sono chiamati ad operare in modo sinergico per rispettarne i rigidi parametri.

E' in questo ambito che si colloca la Corte dei conti, la quale, nell'ordinamento costituzionale prima, nella normativa primaria, statale e regionale, poi, nonché nel successivo sviluppo della giurisprudenza costituzionale, si configura quale garante imparziale dell'equilibrio economico-finanziario dell'intero settore pubblico (volendo con ciò intendere il "settore delle amministrazioni pubbliche", come definito dall'art. 1 della legge n. 196/2009 e gli enti cui lo Stato contribuisce in via ordinaria, ai sensi della legge 21 marzo 1958, n. 259).

Peraltro, nel nuovo assetto ordinamentale, caratterizzato dal continuum Unione europea - Stato - Autonomie territoriali, la Corte dei conti si colloca come istituzione di garanzia del corretto uso delle risorse pubbliche (ivi comprese quelle di provenienza comunitaria), con riferimento non solo allo Stato-apparato ma, nel nuovo quadro costituzionale, anche allo Stato-comunità: un'interlocuzione, dunque, rivolta all'amministrazione come all'intera collettività nazionale e, per essa, al Parlamento e alle Assemblee legislative regionali, in modo da accentuare la sua gravitazione ausiliare specie nei confronti delle assemblee rappresentative di tutte le istituzioni che "costituiscono" la Repubblica: Comuni, Province, Città metropolitane, Regioni e Stato (articolo 114 Cost.)¹⁹².

¹⁹² *Un'impostazione coerente a Costituzione ("La Corte riferisce direttamente alle Camere sul risultato del riscontro eseguito": art. 100, secondo comma 2, Cost.) dovrebbe comportare un potenziamento del rapporto Corte - Assemblee rappresentative nel senso di accentuare la rilevanza di quei meccanismi più adeguati per "chiamare a responsabilità" il Governo davanti al Parlamento o, più in generale, alle Assemblee rappresentative. L'esempio sempre attuale è quello che offre la Gran Bretagna, dove i reports inviati al parlamento dal National Audit Office (l'equivalente della nostra Corte dei conti) sono seguiti da specifiche sessioni di un'apposita commissione parlamentare, presieduta da un autorevole membro dell'opposizione, davanti alla*

Pertanto, il contesto nel quale si colloca l'attività della Sezione controllo enti si è arricchito, negli ultimi anni, di novità normative che hanno variamente inciso sull'ambito del controllo ad essa intestato.

In proposito, si citano, anzitutto, le misure restrittive della spesa, adottate con le annuali leggi (ex) finanziarie e con le manovre di metà anno approvate nel 2009 (decreto legge n. 78/2009, convertito dalla legge n. 133/2009) e del 2010 (decreto legge n. 78/2010, convertito dalla legge n. 122/2010).

Nell'ambito di tali manovre hanno avuto un ruolo importante le misure di trasformazione, mediante operazioni di fusione ed incorporazione, di enti pubblici.

In secondo luogo, si è ampliata, nell'area di competenza della predetta sezione, la componente costituita dalle figure soggettive private (società, associazioni e fondazioni).

L'insieme di tali fenomeni si collega, a sua volta, con tre eventi che caratterizzano l'attuale fase di evoluzione delle istituzioni amministrative.

Il primo, in atto da almeno un decennio, è dato dal progressivo riassetto dei rapporti funzionali fra l'amministrazione centrale dello Stato e l'amministrazione per enti e società (pubbliche o semi-pubbliche), con esiti tuttora non consolidati, ma comunque orientati ad utilizzare moduli privatistici per la gestione economica di compiti pubblici.

In secondo luogo, la crisi economica e finanziaria impone operazioni di razionalizzazione dell'amministrazione per enti, sia in termini di riduzione degli apparati e dei loro costi, sia a fini di ricomposizione di funzioni e compiti che, spesso per ragioni storiche, sono tuttora ripartiti tra enti – spesso di modeste dimensioni – operanti nello stesso settore o in settori omogenei.

Il terzo evento è costituito dall'attuazione delle deleghe legislative per

quale il rappresentante del Governo (Ministro competente) è chiamato a rendere le proprie giustificazioni (e, se queste giustificazioni sono considerate inadeguate, il "codice di comportamento" là vigente può obbligare il Ministro perfino alle dimissioni) – Università degli studi del Sannio, 14 febbraio 2011, Benevento, Il ruolo di custode delle risorse pubbliche della Corte dei Conti, il rispetto dell'equilibrio economico-finanziario del settore pubblico e la tutela della legalità: la lotta alla corruzione, Conferenza del Presidente della Corte dei Conti Luigi Giampaolino.

il riordino della contabilità pubblica (legge n. 196/2009), anche al fine di adeguare l'ordinamento contabile delle amministrazioni e degli enti pubblici alle esigenze di coordinamento dei conti pubblici collegate all'attuazione del federalismo fiscale.

Le funzioni della Sezione controllo enti, in attuazione dell'art. 100, 2° comma, Cost. e della connessa legge n. 259/1958, si sostanziano nel riferire al Parlamento sulla gestione finanziaria degli "enti a cui lo Stato contribuisce in via ordinaria", con l'esclusione di quelli per i quali la contribuzione dello Stato risulti di modesta entità e di quelli di interesse esclusivamente locale.

La legge n. 259/1958 assume la nozione di "ente" in senso comprensivo delle figure soggettive, anche private, contribuite in via continuativa dallo Stato ai sensi degli artt. 2 e 3 e, in particolare, la nozione di "ente pubblico" – adottata dall'art. 12 per le contribuzioni mediante apporto al patrimonio – non ha carattere definitorio, ma riflette la sua evoluzione concettuale, tanto problematica quanto difficilmente riferibile a parametri normativi univoci e stabili nel tempo.

Di qui, la necessità di sottoporre a periodica revisione, sulla base dei parametri che emergono dalla legislazione o dal dibattito scientifico, le caratteristiche degli organismi pubblici o finanziati da pubblici poteri, ai fini della loro qualificazione come "enti a cui lo Stato contribuisce in via ordinaria".

Il campo di azione della Sezione si è, ultimamente, sensibilmente ampliato negli ultimi anni, per ricomprendere l'esame delle gestioni attuate da enti e società sempre più numerosi e diversi¹⁹³.

Nel 2010 gli enti sottoposti al controllo della Corte hanno raggiunto, complessivamente, il numero di 346, di cui 267 sono enti pubblici, 33 le società e 46 le persone giuridiche private diverse dalle società.

¹⁹³ Si segnala la recente sottoposizione al controllo ex articolo 12 della legge n. 259/1958 delle gestioni della Rai-Radiotelevisione italiana s.p.a. (disposta con DPCM del 10 marzo 2010) e della Società Sistemi di consulenza per il Tesoro – SICOT (disposta con DPCM del 16 aprile 2010) ed è anche da rammentare che (con DPCM del 18 maggio 2010) è stata assoggettata al controllo ex articoli 2 e 3 della detta legge, la gestione del Comitato nazionale italiano permanente per il microcredito - CNM.

Dalla determinazione n. 5/2011 della predetta Sezione controllo enti si evince che la magistratura contabile, nel 2011, ha posto particolare attenzione agli aspetti gestionali di maggiore attualità e significatività, fissati dalla più recente legislazione quali: i processi di aggregazione, fusione e smembramento di enti (e ciò al fine di valutarne i risultati in termini di funzionalità); i processi di riassetto degli organi e di riduzione del numero dei componenti degli stessi; la verifica dell'osservanza delle disposizioni recate dalle leggi finanziarie ai fini della riduzione del numero degli uffici dirigenziali e delle spese relative alla logistica ed al funzionamento; la rilevazione dei costi e della produttività del personale; il tasso di copertura – mediante la politica tariffaria – dei costi dei servizi resi all'utenza; il grado di informatizzazione e del progresso tecnologico introdotto nei processi decisionali, operativi e valutativi delle strutture interne; il grado e le modalità di attuazione, con i relativi esiti, della disciplina recata dal d.lgs. n. 286/1999 (come modificato dal d.lgs. n. 150/2009) in materia di controlli interni; il ricorso all'esternalizzazione dei servizi; la verifica, relativamente agli incarichi di consulenza, del rispetto dei relativi tetti di spesa, dei requisiti prescritti e degli obblighi di pubblicità; il rispetto dei limiti di spesa fissati per gli enti, anche in forma societaria, inclusi nel conto economico consolidato delle pubbliche amministrazioni ed inseriti nell'apposito elenco predisposto dall'ISTAT; la verifica del contenimento degli oneri di funzionamento e del rispetto dei limiti previsti per le spese per l'acquisto ed il noleggio di autovetture, per le relazioni pubbliche, per i convegni, per la pubblicità e per le attività di rappresentanza; i processi di cartolarizzazione dei crediti e di valorizzazione e dismissione degli immobili; il grado di attuazione del d.lgs. n. 81 del 2008, e successive modificazioni e integrazioni, in materia di tutela della salute e della sicurezza nei luoghi di lavoro.

Oggetto generalizzato di indagine sono stati i profili gestionali rispetto ai quali risulta più elevato il rischio di criticità sul piano economico e finanziario, come ad esempio i prodotti finanziari derivati nelle loro varie tipologie (opzioni, warrants, futures, ecc.), che hanno interessato in modo

particolare gli enti previdenziali privatizzati e le società di capitali, le partecipazioni azionarie, relativamente alle quali la Corte è stata chiamata ad accertare il rispetto dei limiti retributivi fissati per amministratori e dipendenti delle società controllate, la completezza dei documenti contabili, anche per gli obblighi di redazione del bilancio consolidato ed il rispetto delle norme comunitarie in materia di *in house providing*, in presenza di affidamenti a società partecipate.

Relativamente alle società di capitali partecipate dallo Stato, l'attenzione della Corte dei conti è stata indirizzata al rispetto delle disposizioni riguardanti il numero massimo dei componenti degli organi di amministrazione e controllo, ai tetti retributivi degli amministratori con incarichi esecutivi, ivi compresi quelli delle società controllate; ai processi di risanamento dei conti aziendali; al volume e alle aree d'impiego degli investimenti; alle operazioni di acquisto e dismissione di partecipazioni; al rispetto delle disposizioni sull'*in house providing*; all'applicazione dei principi contabili internazionali (IAS/IFRS) previsti dai regolamenti comunitari; agli esiti delle verifiche sui prodotti finanziari derivati, soprattutto se impiegati per finalità diverse da quella della copertura di rischi; alle modalità di conferimento, e relativi limiti, delle azioni assegnate in opzione ad amministratori e dipendenti (c.d. stock options); al grado di applicazione del d.lgs. n. 333/2003 in materia di trasparenza delle relazioni finanziarie tra lo Stato e le imprese pubbliche; all'osservanza delle disposizioni sulla tutela del risparmio e sulla disciplina dei mercati finanziari dettate dalla legge 28 dicembre 2005 n. 262, con particolare riguardo alle limitazioni del cumulo degli incarichi di amministrazione e di controllo; al grado e alle modalità di attuazione del d.lgs. n. 231/2001 (e successive modifiche e integrazioni) sulla c.d. "responsabilità degli enti", con specifico riguardo all'attività svolta dall'apposito organismo di vigilanza in materia di modelli organizzativi, nonché all'adozione e al rispetto del codice etico e del suo tempestivo aggiornamento; all'istituzione della figura del dirigente preposto alla redazione dei documenti contabili societari; ai diritti di rappresentanza delle

minoranze nei collegi sindacali; all'avvicendamento dei soggetti incaricati della revisione contabile ed al conferimento di eventuali incarichi aggiuntivi ai medesimi.

6. Problematiche del controllo esterno connesse ai processi di privatizzazione di imprese ed attività economiche: il tema dell'ambito soggettivo dei destinatari del controllo

Al fine di esaminare l'efficacia del controllo della Corte dei Conti, quale garante imparziale dell'equilibrio economico-finanziario del settore pubblico e della corretta gestione delle risorse pubbliche sotto il profilo dell'efficienza, dell'efficacia e dell'economicità, occorre esaminare l'elaborazione della giurisprudenza costituzionale in tema di controllo sulle s.p.a. a partecipazione pubblica e sugli enti pubblici economici, con riferimento alla tematica dell'ambito soggettivo dei destinatari del controllo.

Ciò in quanto, negli anni Novanta, ha fatto irruzione nel nostro sistema economico, nonché nel nostro ordinamento giuridico il fenomeno delle privatizzazioni, che ha dato luogo alla trasformazione degli enti pubblici economici in società di capitali di diritto privato, determinando il progressivo disimpegno dello Stato dall'attività imprenditoriale diretta (cosiddetto Stato-imprenditore) ad un ruolo di regolatore del mercato¹⁹⁴.

Tale fenomeno ha posto l'interrogativo sulla permanenza (ed, eventualmente, in quali limiti) del controllo della Corte dei conti sulla gestione finanziaria di tali società che sono succedute agli enti pubblici¹⁹⁵.

Tale questione ha trovato, o meglio, ha tentato di trovare, soluzione nelle pronunce della Corte Costituzionale in ordine all'ambito soggettivo dei destinatari del controllo della Corte dei Conti.

Pertanto, scopo dei prossimi paragrafi sarà quello di esaminare, nei limiti di ciò che è di interesse ai fini di questo lavoro, il fenomeno delle privatizzazioni e la giurisprudenza costituzionale in materia di controllo della Corte dei Conti sugli organismi derivanti dai processi di privatizzazione.

¹⁹⁴ A. Lamorgese, *Impresa pubblica: profili giurisdizionali*, relazione al Convegno sul tema "Il regime giuridico dell'impresa pubblica", Università Roma Tre, 2008.

¹⁹⁵ R. Arrigoni, *Stato della giurisprudenza in materia di controllo sulla gestione degli enti economici e delle società pubbliche*, in *Rivista Amministrativa*, 2007, pag. 99.

6.1 Il fenomeno delle privatizzazioni

Il processo di privatizzazione delle imprese pubbliche è stato avviato in Italia in tempi non lontani.

Verso la fine degli anni Ottanta, si è aperto su tale tema un dibattito che ha coinvolto sia la classe politica che quella accademica.

A ciò hanno fatto seguito, a partire dal 1992, i primi provvedimenti legislativi che hanno dato concreto avvio del processo di privatizzazione di imprese pubbliche, in un contesto, peraltro, di crisi politica, economica e finanziaria senza precedenti nel dopoguerra.

E' in tale anno che sono state poste le basi giuridiche per procedere dapprima alla trasformazione in società per azioni degli enti di gestione, degli enti pubblici e delle aziende autonome e, successivamente, alla vendita delle partecipazioni (anche di maggioranza) in queste società¹⁹⁶.

In particolare, è stato intrapreso un vasto programma di privatizzazioni, con l'obiettivo di generare un notevole flusso di entrate nelle casse dello Stato.

Tale programma di privatizzazione è stato ispirato principalmente da obiettivi di accrescimento dell'efficienza produttiva, di aumento della concorrenza, nonché dall'obiettivo, anche se in maniera indiretta, di contribuire alla riduzione del debito pubblico¹⁹⁷.

La realizzazione di tale programma ha implicato un collocamento sul mercato di una serie di imprese redditizie e di grandi dimensioni, destinando il ricavato (in particolare quello derivante dalla privatizzazione delle imprese dell'IRI e dell'ENI) ad aumentarne il capitale netto, per sanare almeno in parte la loro situazione finanziaria deficitaria, mentre una seconda parte dei ricavi è servita a realizzare piani di ristrutturazione e sviluppo.

¹⁹⁶ A. Monorchio – L. G. Mottura, *Compendio di Contabilità di Stato*, seconda edizione, Bari, 2006, pag. 298 e seguenti; vedasi anche A. Monorchio (a cura di), *La finanza pubblica italiana dopo la svolta del 1992*, Bologna, 1996, pag. 183 e seguenti.

¹⁹⁷ Generalmente è possibile ravvisare tre ordini di finalità comuni a tutti i procedimenti di privatizzazioni: a) politica, poiché con la privatizzazione si tende ad eliminare l'intervento pubblico in economia; b) economica, poiché la dismissione delle partecipazioni pubbliche appare destinata alla riattivazione della produttività di alcune imprese pubbliche; c) sociale, tendendo le privatizzazioni anche al fine di sollecitare nuove forme di investimento (M. Sciascia, *Diritto delle gestioni pubbliche*, Giuffrè, 2007, pag. 343).

Tuttavia, già sul finire degli anni Ottanta, gli enti di gestione delle partecipazioni statali avevano iniziato una politica di smobilizzo di attività non strategiche anche al fine di reperire nuovi capitali per investire in altri settori avanzati e ridurre la situazione cronicamente deficitaria¹⁹⁸.

La dottrina ha attribuito al termine “privatizzazione” due accezioni: la prima, formale, che consiste nel mutamento della forma giuridica, ovvero nella mera trasformazione giuridica dell’ente, dovuto al puro e semplice cambiamento della struttura organizzativa dell’ente da pubblicistica in privatistica, pur restando sotto il controllo della mano pubblica, dal momento che lo Stato rimane proprietario della totalità delle azioni oppure del pacchetto di maggioranza; la seconda, sostanziale, che sta ad indicare il procedimento di progressiva dismissione della partecipazione pubblica mediante il trasferimento di quote di società o di interi pacchetti azionari dello Stato a soggetti privati, determinando, conseguentemente, la vera e propria trasformazione dell’ente in organismo di diritto privato (il legislatore italiano si è sostanzialmente orientato nel senso di accogliere entrambe le opzioni).

E’ stato ritenuto che il primo tipo di privatizzazione (quella formale) va considerata come un passo preliminare, spesso indispensabile per poter operare una privatizzazione intesa nel senso sostanziale¹⁹⁹.

E’ da notare che le regole poste sulle privatizzazioni delle società in mano pubblica si inseriscono entro le tendenze normative volte al rafforzamento dell’economia di mercato, quali sono espressione della disciplina comunitaria ed interna sulla concorrenza.

Si tratta di un’evoluzione che si integra con la disciplina comunitaria e che suggerisce una lettura della costituzione economica, ed in particolare della disciplina degli articoli 41, 42 e 43 della costituzione, tale da porre in posizione centrale la tutela del mercato e della concorrenza²⁰⁰.

¹⁹⁸ Cfr., tra gli altri, S. Cassese, *Le privatizzazioni in Italia*, in “Rivista trimestrale di diritto tributario”, 1988, p. 32 e ss..

¹⁹⁹ M. Clarich, (voce) *Privatizzazioni*, in “Digesto delle discipline pubblicistiche”, 1989, pag. 569.

²⁰⁰ M. Carabba, *La disciplina dei controlli nella riforma amministrativa*, in “Rivista trimestrale di diritto tributario”, n. 4/1994, p. 966.

6.2 La natura giuridica delle società derivanti dai processi di privatizzazione e la relativa giurisprudenza costituzionale

Partendo dalla suesposta distinzione tra privatizzazione formale e privatizzazione sostanziale, è stato posto l'accento sul problema della natura giuridica delle società derivanti dai processi di privatizzazione.

Il contrasto si è posto tra i fautori della tesi privatistica²⁰¹, i quali, focalizzando l'attenzione sul mero dato strutturale e formale, ritengono trattarsi di società di diritto privato, anche in caso di detenzione del pacchetto azionario di maggioranza da parte dello Stato ed i fautori della tesi pubblicistica²⁰², secondo i quali, in caso di permanenza di una partecipazione azionaria maggioritaria dello Stato, con conseguente controllo effettivo sulla gestione da parte di quest'ultimo, le società si presenterebbero come enti pubblici operanti in veste societaria, con conseguente soggezione dei relativi atti alla disciplina pubblicistica, primo fra tutti il controllo della Corte dei Conti.

In tale contesto, si colloca innanzitutto la sentenza della Corte Costituzionale n. 466/1993, con la quale la Consulta, aderendo alla tesi pubblicistica, ha giustificato la permanenza del controllo - ex art. 100 Cost. - della magistratura contabile.

Segnatamente, detta pronuncia ha affermato che *“la semplice trasformazione degli enti pubblici non può essere ritenuto motivo sufficiente a determinare l'estinzione del controllo di cui all'art. 12 della legge n. 259/1958, fino a quando permanga inalterato, nella sostanza, l'apporto finanziario dello Stato alla struttura economica dei nuovi soggetti, cioè fino a quando lo Stato conservi nella propria disponibilità la gestione economica delle nuove società mediante una partecipazione esclusiva o prevalente al capitale azionario delle stesse”*, in quanto, soltanto laddove al mutamento

²⁰¹ Tra gli altri, R. Garofali, *La privatizzazione degli enti dell'economica. Profili giuridici*, Milano, 1998.

²⁰² Vedasi, tra gli altri, F. Caringella, *Diritto amministrativo*, Milano, 2004; M. Francesca, *Privatizzazione strutturale e funzione pubblica*, in R. Di Raimo e V. Ricciuto (a cura di), *Impresa pubblica e intervento dello Stato nell'economia*, Napoli, 2006.

formale *“faccia seguito anche una modifica di carattere sostanziale nell'imputazione del patrimonio ... tale da sottrarre la gestione finanziaria degli enti trasformati alla disponibilità dello Stato”* possono venire meno le ragioni che sono alla base del controllo di cui all'art. 12 della L. n. 259/1958 (incluso nell'ambito della sfera disciplinata dall'art. 100, secondo comma, della Costituzione)²⁰³.

In sostanza, l'elemento formale della semplice trasformazione degli enti pubblici non è stata ritenuta dalla Corte Costituzionale sufficiente a determinare l'estinzione del controllo finanziario dello Stato. Solamente una modifica di carattere sostanziale tale da sottrarre la gestione finanziaria degli enti trasformati alla disponibilità dello Stato avrebbe potuto determinare l'eliminazione di tale forma di controllo.

La pronuncia della Corte Costituzionale è in linea con quanto dalla stessa affermato nella sentenza n. 35/1962, circa *“la funzione propria del controllo previsto dall'art. 100, secondo comma, della Costituzione, che è stata da questa Corte collegata all'interesse preminente dello Stato (costituzionalmente rilevante per l'art. 100 Cost.) che siano soggette a vigilanza le gestioni relative ai finanziamenti che gravano sul proprio bilancio, sottoponendole in definitiva al giudizio del Parlamento”*²⁰⁴.

La suprema Corte ha precisato, inoltre, che *“il controllo in questione verrà, invece, a perdere la propria ragione d'essere, legata alla sua specifica funzione, nel momento in cui il processo di privatizzazione, attraverso l'effettiva dismissione delle quote azionarie in mano pubblica, avrà assunto connotati sostanziali, tali da determinare l'uscita delle società derivate dalla sfera della finanza pubblica”*.

In sostanza, nella sentenza n. 466/1993, con un approccio “sostanzialista”, la Corte, affermando il permanere del carattere pubblico

²⁰³ Nello specifico, tale sentenza è scaturita a seguito di conflitto di attribuzione sollevato dalla Corte dei conti sulla normativa concernente le società per azioni succedute, ai sensi dell'art. 15 del decreto-legge 11 luglio 1992, n.333, convertito nella legge 8 agosto 1992, n. 359, all'Istituto nazionale per la ricostruzione industriale (I.R.I.), all'Ente nazionale idrocarburi (E.N.I.), all'Istituto nazionale assicurazioni (I.N.A.) ed all'Ente nazionale per l'energia elettrica (E.N.E.L.).

²⁰⁴ Vedi anche M. Carabba, *Privatizzazione di imprese ed attività economiche (voce)*, in Digesto delle Discipline Pubblicistiche, TOMO XI, p. 567, 1989.

degli enti trasformati in società per azioni, fin quando vi permanesse una partecipazione finanziaria pubblica maggioritaria, ha ritenuto, pertanto, sussistente il controllo esercitato dalla Corte dei Conti ²⁰⁵.

Nel caso degli enti di ricerca (C.N.R., A.S.I., E.N.E.A.), la Corte Costituzionale, con sentenza n. 457/1999, ha dichiarato non spettante alla Corte dei Conti il controllo su di essi nella forma diversa da quella prevista dai decreti legislativi di riordino di detti enti del 1999, che prevedono il controllo solo sui conti consuntivi, con esclusione, quindi, del controllo di regolarità amministrativo-contabile e sui singoli atti di gestione, finalizzandolo invece al referto al Parlamento.

La Suprema Corte ha ritenuto, infatti, che – poiché la determinazione dei casi e delle forme di partecipazione al controllo sulla gestione finanziaria degli enti a cui lo Stato contribuisce in via ordinaria è rimessa alla legge – *“le norme dei decreti legislativi in questione (...) rappresentano per l'appunto una forma possibile della partecipazione al controllo che la costituzione rimette alle discrezionali determinazioni legislative (...) che (...) costituisce un legittimo svolgimento del rinvio che l'articolo 100, secondo comma, fa alla legge la quale non può incontrare un suo limite nelle disposizioni dettate dalla legge n. 259 del 1958 le quali non possono condizionare scelte legislative successive ancora le quali, in attuazione anch'esse dell'articolo 100, secondo comma, della Costituzione, in generale o con riferimento a casi particolari, ridefiniscono i casi e le forme del controllo”*.

Va ricordata in questa sede anche la sentenza n. 29/1995, ove la Corte Costituzionale ha più volte posto in rilievo i principi di collaborazione del controllo (ivi definito, appunto, “collaborativo” e non “impeditivo”) della Corte dei Conti, essendo lo stesso volto all'impulso nei confronti dell'azione amministrativa ed alla correzione della stessa, nonché delle caratteristiche del controllo sulla gestione, finalizzato ad una visione complessiva degli andamenti e degli impieghi delle risorse pubbliche in riferimento ai principi

²⁰⁵ E. F. Schiltzer, *Il regime giuridico della responsabilità degli amministratori e dipendenti delle s.p.a. a partecipazione pubblica e l'art. 16 bis del c.d. milleproroghe (d.l. 31/12/2007, n. 248 convertito in legge 28/02/2008, n. 31)*, in www.federalismi.it, n. 10/2008.

del buon andamento, indicato nella Costituzione, dell'efficacia, dell'efficienza e dell'economicità dell'azione amministrativa.

Nella sentenza n. 470/1997 la Corte Costituzionale ha dichiarato infondata la questione di costituzionalità dell'art. 3, comma 4, della legge n. 20/1994, sollevata dalla Corte di Cassazione a seguito di ricorsi per regolamento preventivo di giurisdizione, proposti dalla Federazione nazionale dell'Ordine dei farmacisti italiani, dalla Federazione nazionale degli Ordini dei medici, dei chirurghi e degli odontoiatri, dal Consiglio nazionale degli ingegneri, dal Consiglio nazionale del notariato, dal Consiglio nazionale degli architetti e dal Consiglio nazionale forense, nell'ambito di giudizi pendenti innanzi al TAR del Lazio per l'annullamento della determinazione n. 43/1995 con la quale la Sezione controllo enti della Corte dei Conti aveva sottoposto gli enti menzionati ai riscontri di cui alla L. n. 20/1994 nella parte in cui affida alla Corte dei Conti l'individuazione degli enti assoggettabili al controllo, per contrasto con l'art. 100 della Costituzione, in riferimento agli artt. 100 e 113 della Costituzione.

Dalla giurisprudenza formatasi sull'attività della Sezione Enti, si rileva come l'affermata legittimità costituzionale del controllo sulla gestione delle pubbliche amministrazioni svolto dalla Corte dei Conti (di cui alle citate sentenze n. 29/1995 e alla sent. n. 470/1997 della Corte Costituzionale) che prescinde dal decreto governativo di individuazione dell'ente, abbia tuttavia lasciato irrisolto il problema dell'ambito soggettivo dei destinatari di questa forma di controllo.

Ai fini del controllo della Corte dei Conti²⁰⁶, la veste societaria è considerata, quindi, un dato neutrale non idoneo, di per se solo, ad escludere il

²⁰⁶ Controllo, concomitante e successivo, su:

- enti che godono di contribuzione periodica a carico dello Stato;
- enti che si finanziano con imposte, contributi e tasse che sono autorizzati ad imporre;
- enti che godono di un apporto al patrimonio in capitale, servizi, beni ovvero mediante concessione di garanzia;
- società derivanti dalla trasformazione degli enti pubblici economici in società per azioni, fino a quando sussista la partecipazione maggioritaria dello Stato e dei pubblici poteri.

controllo della Corte²⁰⁷.

La Corte Costituzionale ha riconosciuto, inoltre, che la Corte dei Conti nell'esercizio della funzione di controllo sugli enti è potere dello Stato legittimato a sollevare conflitto di attribuzione fra poteri dello Stato (Corte costituzionale, sentenza n. 457/1999 e sentenza n. 466/1993).

²⁰⁷ E. F. Schiltzer, *Il regime giuridico della responsabilità degli amministratori e dipendenti delle s.p.a. a partecipazione pubblica e l'art. 16 bis del c.d. milleproroghe (d.l. 31/12/2007, n. 248 convertito in legge 28/02/2008, n. 31*, in www.federalismi.it, n. 10/2008.

CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE

SOMMARIO: 1. Considerazioni finali sulla funzione dei controlli. – 2. Una possibile soluzione: necessità di un effettivo raccordo tra controlli interni e controlli esterni.

1. Considerazioni finali sulla funzione dei controlli

L'obiettivo della presente ricerca è stato quello di esaminare e, contestualmente, tentare di ricondurre ad una logica di sistema i controlli interni ed esterni, ripercorrendone i principi fondanti.

E' stata descritta l'evoluzione normativa e giurisprudenziale dei controlli medesimi, nonché le criticità riscontrate dalla dottrina e nella prassi applicativa, cercando di coglierne le possibili prospettive evolutive alla luce delle riforme che hanno investito l'organizzazione dell'intera Pubblica Amministrazione.

La riflessione è stata posta, in particolare, sulle evoluzioni della funzione e della natura dei controlli che è risultata parallela rispetto alla evoluzione dell'ordinamento amministrativo, della funzione pubblica e della stessa forma di Stato, cogliendone le seguenti caratteristiche.

Inizialmente, nel periodo che va dalla Costituzione Repubblicana ai primi decenni della sua attuazione, il sistema dei controlli è stato caratterizzato da una certa uniformità, in quanto ispirato al fondamentale principio di legalità e legato ad una organizzazione amministrativa piramidale e di tipo accentrato, in cui i principi autonomistici, seppure affermati nella Carta Costituzionale, non avevano ancora avuto pratica applicazione.

Ciò in quanto, come è noto, in linea di principio, la Pubblica Amministrazione esercitava, quasi esclusivamente, una funzione autoritativa mediante provvedimenti in posizione di primazia rispetto al cittadino-amministrato e, pertanto, assume rilievo fondamentale, come detto, il

principio di legalità in funzione di garanzia dei cittadini.

Oggetto, del controllo, quindi, era il singolo atto amministrativo con lo scopo principale di verificarne la correttezza e la legalità, sia sotto il profilo amministrativo, che sotto il profilo finanziario e contabile, al fine di perseguire la migliore tutela del pubblico interesse.

Successivamente, a partire dagli anni Settanta, la modifica dell'assetto ordinamentale verso un sistema pluri-istituzionale, ha comportato, sul piano amministrativo, la necessità di adeguare l'organizzazione alle nuove funzioni di assistenza e di erogazione di pubblici servizi, nonché l'utilizzo di moduli negoziali accanto a quelli provvedimentali.

Il mutamento della forma di Stato ha comportato, sul piano della finanza pubblica, un moltiplicarsi dei centri di spesa e un espansione della spesa e del debito pubblico.

In tale contesto, il sistema dei controlli è stato modificato in funzione della verifica dell'efficienza e di una rilettura del principio di legalità, inteso in senso sostanziale, con il ridimensionamento dei controlli preventivi di legittimità sui singoli atti e l'introduzione di controlli sull'attività complessiva, tanto sotto il profilo interno, tale da dar luogo alla definizione di controlli di efficienza²⁰⁸, che nell'ambito dei controlli esterni (sulla gestione) della Corte dei Conti.

Tuttavia, allo stato, il sistema dei controlli, inteso nell'accezione ampia²⁰⁹, risulta caratterizzato da una serie di nodi irrisolti e problematici tuttora in attesa di definizione.

Sarebbe, pertanto, auspicabile che, nel nuovo sistema dei controlli improntato complessivamente al perseguimento del buon andamento dell'azione amministrativa e della legittimità intesa in senso sostanziale, i controlli interni siano maggiormente coordinati con i controlli esterni della Corte dei conti la quale, nell'ambito del controllo successivo sulla gestione introdotto dalla legge n. 20/1994, è chiamata a verificarne il corretto

²⁰⁸ Sui controlli di efficienza, vedasi M. D'Orsogna, *I controlli di efficienza*, in Diritto amministrativo (a cura di F.G. Scoca), Torino, II edizione, Giappichelli, 2008, pp. 621-638.

²⁰⁹ Vedasi, tra gli altri, M. D'Orsogna, *op. cit.*, pag. 621.

funzionamento²¹⁰.

I controlli interni, tuttavia, hanno riempito un vuoto del sistema²¹¹, nel senso che essi sono l'unica possibilità di controllo complessivo, ed al contempo efficiente, consentita dal definitivo affermarsi dello Stato pluristituzionale e multiorganizzativo, costituito da tante parti che debbono essere ricondotte ad unità.

E' questo un punto essenziale: riunificare non lo Stato come organizzazione nel suo complesso, ma le forme di conoscenza dell'azione dello Stato medesimo.

In altri termini, non è possibile tornare alla concezione napoleonica dello Stato accentrato; è invece possibile – ed anzi necessario – ricreare sia l'unità della conoscenza sui fatti pubblici, che l'unità del controllo sui fatti stessi.

Tutto ciò è possibile se le singole amministrazioni riescano ad impostare valide forme di controllo interno sulle loro gestioni²¹².

In merito alle forme di controllo, va rilevato che la Costituzione, all'art. 100 Costituzione affida il controllo successivo sulla gestione del bilancio dello Stato alla Corte dei Conti in posizione ausiliaria rispetto al Parlamento, titolare quest'ultimo della funzione di controllo sul bilancio dello Stato sia preventivo che successivo (art. 81).

Il legislatore ordinario, con l'art. 3 co. 4 della legge n. 20/1994, ha ampliato l'ambito del controllo successivo della Corte dei Conti sulla gestione del bilancio e del patrimonio delle amministrazioni pubbliche, in quanto in

²¹⁰ Sulla riforma dei controlli della Corte dei conti ad opera della legge n. 20/1994, vedasi, tra gli altri, G. D'Auria, *I controlli*, in S. Cassese (a cura di), *Trattato di diritto amministrativo. Diritto amministrativo generale*, op. cit.; M.V. Lupò Avagliano, *Corte dei conti e regioni: dal vecchio al nuovo, tra efficienza e garantismo*, in *Giur. Cost.* 1995, p.321; G. Cogliandro, *Modelli di controllo e attività di referto della Corte dei conti*, in *Rivista della Corte dei conti* 1996, n. 5, p. 246; F. Battini, *Amministrazione e controlli*, in *Giornale Dir. Amm.* 1996, p. 77; A. Corpaci, *Il controllo della corte dei conti sulla gestione delle pubbliche amministrazioni nella ricostruzione della Corte costituzionale: un tributo al valore simbolico di una riforma*, in *Giur. Cost.* 1995, p. 325.

²¹¹ S. Cassese, *Dal controllo sul processo al controllo sul prodotto*, in Presidenza del Consiglio dei ministri. Dipartimento per la funzione pubblica, "Il nuovo sistema di controllo interno nelle pubbliche amministrazioni", Roma, 1993, p. 53 e ss..

²¹² Cfr. S. Cassese, *op. cit.*, in Presidenza del Consiglio dei Ministri, Dipartimento per la funzione pubblica, "Il nuovo sistema di controllo interno nella Pubblica Amministrazione", Roma, Istituto Poligrafico Zecca dello Stato, 1993, pag. 53 e ss..

quegli anni era emersa la consapevolezza della plurisoggettività della pubblica amministrazione che, in funzione dei nuovi compiti ad essa attribuiti dall'attuazione dello stato sociale e dal decentramento amministrativo si è andata strutturando in enti pubblici (economici e non economici), agenzie, enti territoriali, configurando un ambito allargato della finanza pubblica sulla quale svolgerne i relativi controlli.

E' stata riconosciuta, pertanto, la necessità di un controllo unitario e complessivo sulla pubblica amministrazione multiorganizzata²¹³, individuando tale funzione in capo ad una istituzione indipendente, quale la Corte dei conti, posta dall'art. 100 della Costituzione a tutela della finanza statale ed in tale contesto, i compiti affidatigli dalla legge n. 20/1994 consistono, fra l'altro, nel verificare, anche in corso di esercizio, la legittimità e la regolarità delle gestioni, nonché di verificare il funzionamento dei controlli interni di ciascuna amministrazione²¹⁴, in posizione esterna, terza e imparziale, nell'interesse generale della collettività e dell'ordinamento complessivo.

Sotto tale profilo, il ruolo della Corte dei conti, di organo ausiliario del Parlamento previsto dalla Costituzione, si allarga nei confronti delle assemblee rappresentative (consigli regionali, provinciali, locali) e alle amministrazioni in generale.

Il controllo sulla gestione delle singole amministrazioni consiste nella verifica *ex post* tra la situazione effettivamente realizzata e quella ipotizzata come obiettivo, allo scopo di accertare se le procedure e le risorse siano state utilizzate correttamente, e in modo congruo dal punto di vista dei costi (economicità), dei tempi (efficienza) e dei risultati (efficacia).

Tale forma di controllo è concepita come collaborativa nei confronti degli enti controllati, in quanto volta ad individuare i punti di criticità e a stimolare processi di autocorrezione sul piano organizzativo e dei controlli

²¹³ S. Cassese, *Dal controllo sul processo al controllo sul prodotto*, in Presidenza del Consiglio dei ministri. Dipartimento per la funzione pubblica, *Il nuovo sistema di controllo interno nelle pubbliche amministrazioni*, Roma, IPZS, 1993, p. 53.

²¹⁴ G. Cascone – A. Ciatelli, *Il controllo esterno sul sistema dei controlli interni*, in *Azienditalia*, 2007, 7, p. 495.

interni, rimanendo estranea a tale forma di verifica la logica della sanzione (impeditiva o repressiva).

L'esito del controllo è contenuto in una relazione indirizzata agli organi competenti (Parlamento, organi rappresentativi negli enti territoriali e organi politici negli altri enti) senza determinare conseguenze giuridiche sugli atti, sulla gestione né sui responsabili di eventuali danni.

La funzione di controllo della Corte dei conti è stata sempre tenuta distinta rispetto alla sua funzione giurisdizionale, sotto il profilo della responsabilità amministrativo-contabile, sebbene entrambe accomunate dal medesimo obiettivo di tutela della buona gestione della cosa pubblica.

2. Una possibile soluzione: necessità di un effettivo raccordo tra controlli interni e controlli esterni

Il sistema dei controlli, come illustrato nel corso del presente studio, si presenta, come un complesso organico di cui si conosce, allo stesso tempo, molto e molto poco, ma che, nel complesso, porta pacificamente a ritenere che i controlli interni ed esterni siano due facce della stessa medaglia ed hanno lo stesso fine, cioè il buon funzionamento dell'amministrazione pubblica.

Controlli "collaborativi" efficaci sono stati finora ritenuti il primo antidoto contro il malfunzionamento dell'ente pubblico ed il miglior deterrente al verificarsi di ipotesi di danno e di cattiva gestione, in quanto gli stessi possono rappresentare un importante elemento di stimolo per l'ente controllato.

Il successo dei controlli interni ed esterni, pertanto, non può che passare da una loro effettiva complementarietà ed integrazione, anzi sarebbero opportune modifiche normative tendenti a porre sempre di più i controlli interni quali momento di snodo e base dei controlli esterni.

Ciò, a parere di diffusa dottrina, non solo evita le duplicazioni ma serve a rafforzarne l'autorevolezza e l'incisività degli stessi²¹⁵.

In proposito, è stato messo in evidenza come, "per ragioni di economia dei mezzi amministrativi, non dovrebbe essere consentito - in linea generale - che i controlli esterni si svolgano sugli stessi oggetti dei controlli interni"; ciò comporta che i controlli esterni debbano avere ad oggetto, "salvo casi eccezionali, non già gli stessi atti o attività sui quali si è svolto il controllo interno, bensì il corretto svolgimento del controllo interno o, in altri termini, la sua funzionalità (le tecniche, le metodologie, le applicazioni, le misure conseguenzialmente adottate)"²¹⁶.

Talvolta, infatti, si sono voluti cogliere nei controlli interni elementi di

²¹⁵ Vedasi, tra gli altri, S. Pozzoli, *I controlli finanziari e contabili e il ruolo futuro della Corte dei conti. Un approccio economico-aziendale*, Intervento al 52° convegno di studi amministrativi, Varenna, 21 – 23 settembre 2006.

²¹⁶ G. D'Auria, *I controlli*, in S. Cassese (a cura), *Trattato di Diritto Amministrativo*, Tomo secondo, Milano, 2003, pag. 1368.

duplicazione con i controlli esterni generando negli studiosi esigenze di riforma di uno dei due tipi di controlli²¹⁷.

I controlli della Ragioneria Generale dello Stato erano, originariamente, essenzialmente preventivi e di legittimità, costituendo, a parere di parte della dottrina, una duplicazione dei controlli della Corte dei Conti²¹⁸.

Nel ritenere non fondati i timori di duplicazione fra i controlli della Corte dei conti e quelli della Ragioneria, è stato evidenziato come all'area dei controlli interni appartengono tipologie di controllo cui è estranea la Corte dei Conti (come ad esempio i controlli espletati dai Servizi Ispettivi di Finanza Pubblica e quelli esercitati dal rappresentante del Ministero dell'Economia e delle Finanze in seno ai collegi sindacali e di revisione di Enti, Istituti e società)²¹⁹.

Secondo G. Zaccaria, infatti, la Ragioneria generale dello Stato esercita, come organo del potere esecutivo, un sindacato di legittimità e di proficuità della spesa, dall'interno dell'apparato amministrativo, di diversa natura, di diversa ampiezza e soprattutto con una diversa connotazione finalistica, mentre la Corte dei conti opera come soggetto terzo e, quindi, estraneo all'attività amministrativa²²⁰.

Considerato, inoltre, che, come evidenziato nel corso del lavoro, i controlli interni pongono la loro attenzione sui costi, sui rendimenti e sulla "qualità" dell'azione amministrativa nonché sui suoi risultati, i controlli esterni dovrebbero avere, tra l'altro, anche ad oggetto l'efficienza (o la "funzionalità") dei controlli interni, con i quali dovrebbero interagire per migliorarne la "presa" sull'amministrazione.

Dovrebbero essere, pertanto, i criteri ed i parametri del controllo interno

²¹⁷ Cfr. in proposito P. Germani in AA.VV., *La revisione interna nel settore pubblico e nel settore privato: esperienze a confronto*, Atti del convegno di Roma del 29 aprile 1992 organizzato in collaborazione con la Ragioneria Generale dello Stato e la SSPA, Bentham Editrice, Roma, 1993, pag. 64 – 65.

²¹⁸ G. D'Auria, *I controlli*, in S. Cassese (a cura di), *Trattato di Diritto Amministrativo*, Tomo secondo, Milano, 2003, pag. 1369.

²¹⁹ P. Germani in AA.VV., *La revisione interna nel settore pubblico e nel settore privato: esperienze a confronto*, Atti del convegno di Roma del 29 aprile 1992 organizzato in collaborazione con la Ragioneria Generale dello Stato e la Scuola Superiore della Pubblica Amministrazione, Bentham Editrice, Roma, 1993, pag. 65.

²²⁰ G. Zaccaria, *Corso di contabilità di Stato e degli Enti pubblici*, Roma, 1974.

a costituire l'“unità di misura” del controllo esterno, il quale potrebbe in tal caso avere motivo di concentrarsi solo sulle disfunzioni e sulle irregolarità che integrano “scostamenti” rispetto ai citati parametri²²¹.

Occorrerebbe, pertanto, realizzare un “processo di convergenza”²²² in termini di procedure e di identità di obiettivi tra i due tipi di controlli, in quanto è stata rilevata, talvolta, l'assenza di un disegno organico e di un approccio sistematico agli interventi legislativi in materia di controlli, spesso affidati a provvedimenti con finalità eterogenee o a previsioni di tipo sporadico e difficilmente interpretabili alla luce delle norme ordinamentali del sistema, denotando la carenza di sinergie tra controlli interni ed esterni con il rischio di duplicazioni e appesantimenti per le amministrazioni coinvolte.

Allo stato attuale, tuttavia, si ritiene che l'assetto dei controlli di finanza pubblica sia caratterizzato dalla prevalenza, nella prassi, dei controlli di regolarità contabile dei bilanci consuntivi delle gestioni, anziché alla verifica dei costi e dei risultati.

Tali considerazioni, peraltro, assumono rilevanza in relazione all'impoverimento dell'area sottoposta a controllo per effetto della “fuga” dalle regole di contabilità di Stato e del moltiplicarsi dei centri autonomi di decisione e gestione della spesa pubblica.

Si ritiene di condividere, in proposito, l'intervento del Ragioniere Generale dello Stato, secondo il quale: “La spinta autonomistica e il crescente ricorso per la gestione di risorse pubbliche ad Enti strumentali costituiti anche nella veste giuridica di soggetti di diritto privato, nonché a gestioni fuori bilancio o a contabilità speciali, che ha interessato negli ultimi anni molti settori della pubblica Amministrazione, ha sottratto all'area del controllo dei tradizionali organi di riscontro le spese e le entrate di questi soggetti. Vi sono, ancora, enti e organismi pubblici che, sebbene finanziati con trasferimenti provenienti dal bilancio dello Stato, sfuggono attualmente alle tradizionali

²²¹ G. D'Auria, *I controlli*, in S. Cassese (a cura), *Trattato di Diritto Amministrativo*, Tomo secondo, Milano, 2003, pag. 1371.

²²² S. Pozzoli, *I controlli finanziari e contabili e il ruolo futuro della Corte dei conti. Un approccio economico-aziendale*. Intervento al 52° convegno di studi amministrativi. Varenna, 21 – 23 settembre 2006.

forme di controllo / conoscenza / vigilanza”²²³.

L’orientamento futuro potrebbe consistere nel combinare la maggiore autonomia degli enti pubblici ad una maggiore responsabilità ed a controlli più incisivi, anche finalizzati a rendere efficaci, eque ed omogenee le misure di contenimento della spesa pubblica.

Tra l’altro, in un momento storico nel quale l’andamento dei conti pubblici, nazionali ed internazionali, ha richiesto, all’interno della legge di contabilità e finanza pubblica, un riassetto dell’attività di controllo, quale cardine fondamentale della tutela dell’unità economica della Repubblica, non può che formularsi l’auspicio affinché la salvaguardia della “finanza pubblica” sia e rimanga l’obiettivo fondamentale di tutti i soggetti chiamati ad operare, anche e soprattutto in ragione del fatto che occorre sempre assicurare uno stretto coordinamento fra le esigenze della legge di contabilità e finanza pubblica (legge n. 196/2009), con le altre disposizioni normative in atto nell’attuale contesto storico (ci si riferisce, tra l’altro, alla legge n. 15/2009²²⁴ e la legge n. 42/2009²²⁵).

E’ stato evidenziato che il sistema dei controlli dovrebbe essere costantemente aggiornato, sia per adeguarlo alle mutevoli caratteristiche dei singoli settori, sia per assicurarne la persistente *utilitas* ai fini dell’azione amministrativa ed all’esigenza che essa si svolga secondo i principi costituzionali dell’imparzialità, dell’efficienza, dell’economicità e dell’efficacia (art. 97 cost.)²²⁶, nonché ai fini della miglior tutela del pubblico interesse.

A tal fine, sarebbe opportuno prevedere modifiche normative volte a definire maggiormente compiti e funzioni di collaborazione tra gli organi

²²³ Intervento del Ragioniere Generale dello Stato M. Canzio al workshop del 3 marzo 2010 su “*La sinergia dei controlli*”.

²²⁴ Legge 4 marzo 2009, n. 15 “Delega al Governo finalizzata all’ottimizzazione della produttività del lavoro pubblico e alla efficienza e trasparenza delle pubbliche amministrazioni nonché disposizioni integrative delle funzioni attribuite al Consiglio nazionale dell’economia e del lavoro e alla Corte dei Conti”.

²²⁵ Legge 5 maggio 2009, n. 42 “Delega al Governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell’articolo 119 della Costituzione”.

²²⁶ G. D’Auria, *I controlli*, in S. Cassese (a cura), *Trattato di Diritto Amministrativo*, Tomo secondo, Milano, 2003, pag. 1353.

interni di revisione dei singoli enti e la Corte di conti al fine della verifica della corretta attuazione, da parte degli enti medesimi, delle misure di contenimento e razionalizzazione della spesa finalizzate a contrastare gli effetti della crisi finanziaria.

Ciononostante, a seguito dei recenti fatti di sperpero e di cattiva gestione di pubblico denaro, verificatisi presso talune regioni, il legislatore, ai fini di una miglior tutela del pubblico interesse, tramite il decreto legge 10 ottobre 2012, n. 174, aveva assunto iniziative intese ad estendere la forma del controllo preventivo di legittimità della Corte dei conti sui principali atti di programmazione delle spese delle regioni, così come è già previsto per gli atti dello Stato, denotando una “nuova” rivisitazione del controllo preventivo di legittimità, finora ritenuto recessivo rispetto alle altre forme di controllo, in considerazione dell’evoluzione della forma organizzativa ed amministrativa dello Stato ed in generale dell’intera finanza pubblica.

Anzi, il legislatore aveva dato un segnale volto a sostenere, in un certo senso, il fallimento del controllo c.d. “collaborativo” esercitato dalla Corte dei conti ed una sorta di “retromarcia” del controllo preventivo di legittimità.

Ai sensi dell’articolo 1, comma 1, del citato decreto legge, infatti, “sono sottoposti al controllo preventivo di legittimità delle sezioni regionali di controllo della Corte dei conti secondo le procedure previste per il controllo preventivo sugli atti dello Stato di cui all'articolo 3 della legge 14 gennaio 1994, n. 20, con riduzione alla metà dei termini, gli atti normativi a rilevanza esterna, aventi riflessi finanziari, emanati dal governo regionale, gli atti amministrativi, a carattere generale e particolare, adottati dal governo regionale e dall'amministrazione regionale, in adempimento degli obblighi derivanti dall'appartenenza dell'Italia all'Unione europea, nonché gli atti di programmazione e pianificazione regionali, ivi compreso il piano di riparto delle risorse destinate al finanziamento del Servizio sanitario regionale. Il controllo ha ad oggetto la verifica del rispetto dei vincoli finanziari derivanti dall'appartenenza dell'Italia all'Unione europea, del patto di stabilità interno, nonché del diritto dell'Unione europea e di quello costituzionale”.

Tuttavia, in sede di conversione, il Senato ha ritenuto di espungere detta previsione normativa²²⁷.

Si ritiene di concludere ricordando che il tema dei controlli e del loro rispetto da parte di tutti i livelli di governo e di amministrazione investe la democrazia di un Paese.

Per garantire e favorire l'autonomia degli enti pubblici occorre il massimo rispetto della legalità e della corretta informazione al cittadino utente.

In sintesi, l'insieme dei controlli pur assicurando il rispetto della legalità, nonché dell'economicità e dell'efficacia, dovrebbero essere svolti in un'ottica non certo invasiva e non dovrebbero, in ogni caso, aggravare l'azione amministrativa, né incidere negativamente sull'autonomia degli enti.

²²⁷ Atto Senato n. 3570.

BIBLIOGRAFIA

- U. Allegretti, *I controlli sull'amministrazione dal sistema classico all'innovazione: le problematiche generali*, in *I controlli amministrativi*, U. Allegretti (a cura), Bologna, 1995;
- R. Arrigoni, *Stato della giurisprudenza in materia di controllo sulla gestione degli enti economici e delle società pubbliche*, in *Rivista Amministrativa*, 2007;
- Assonime, *Principi di riordino del quadro giuridico delle società pubbliche*, Roma, settembre 2008;
- G. Astegiano, *La responsabilità degli amministratori degli enti pubblici economici e delle società a partecipazione pubblica: dal giudice ordinario a quello contabile ?*, in "Il diritto della Regione", Regione Veneto, 2004;
- AA.VV., *La revisione interna nel settore pubblico e nel settore privato: esperienze a confronto*, Atti del convegno di Roma del 29 aprile 1992 organizzato in collaborazione con la Ragioneria Generale dello Stato e la Scuola Superiore della Pubblica Amministrazione, Bentham Editrice, Roma, 1993;
- A. Barettoni Arleri, *Il controllo esterno sulle gestioni finanziarie pubbliche: evoluzioni e problemi*, in "Studi in onore di Luigi Galateria", Maggioli, 1987;
- F. Barbagallo, *Nitti*, Torino, 1984;
- F. Barbagallo, in R. Loiero (a cura), *Commentario alla nuova legge di contabilità e finanza pubblica*, Roma, Dike editrice, 2010;
- Barile, *Il dovere di imparzialità della pubblica amministrazione*, in *Scritti giuridici in memoria di Piero Calamandrei*, Padova, 1958.
- F. Battini, *I temi del convegno: presentazione*, in "Atti del convegno di studi di scienza dell'amministrazione", Varenna, 2006, su "I controlli sulle autonomie nel nuovo quadro istituzionale", Giuffrè, Milano 2007.

- F. Battini, *Amministrazione e controlli*, in *Giornale di Dir. Amministrativo*, 1996;
- F. Battini, *Controllo di legittimità, controllo “collaborativo “ e azione inquirente delle procure*, in “*Giornale di Diritto Amministrativo*”, 2005;
- A. Bennati, *Manuale di contabilità di Stato*, 1990;
- G. Berti, *La pubblica amministrazione come organizzazione*, Padova, 1968;
- M. Bombardelli, *Le ispezioni amministrative*, in *Rivista Trimestrale di Diritto Pubblico*, 4, 1989;
- E. Borgonovi, *Principi e sistemi aziendali per le amministrazioni pubbliche*, quinta edizione, Egea, Milano, 2005;
- I. Borrello, *La nuova disciplina dei controlli interni nelle Pubbliche Amministrazioni*, in *Giornale di Diritto Amministrativo*, n. 1/2000;
- G. Caianello, *La riforma dei controlli al vaglio della Corte (nota a Corte cost., 27 gennaio 1995, n. 29)*, in *Giornale di diritto amministrativo*, n. 4/1995;
- M. Cammelli, *Il sistema dei controlli dopo il d.lgs. 286/1999*, Rimini, Maggioli, 2001.
- M. Cammelli, *Legislatore, giudici e società in mano pubblica: buone intenzioni, incerti strumenti, modesti risultati*, in *Le Regioni*, 2009;
- M. Canzio (Ragioniere Generale dello Stato), intervento al workshop del 3 marzo 2010 su “La sinergia dei controlli”;
- F. Capalbo, *I limiti esterni alla giurisdizione della Corte di conti e società partecipate: una brusca battuta di arresto*, in www.lexitalia.it, 2010;
- V. Caputi Jambrenghi, *Azione ordinaria di responsabilità ed azione di responsabilità amministrativa in materia di società in mano pubblica. L'esigenza di tutela degli interessi pubblici*, in *Responsabilità*

amministrativa e giurisdizione contabile (ad un decennio dalle riforme)
- Atti del Convegno di studi di scienza dell'amministrazione, Varenna, 2006;

- M. Carabba, *Privatizzazione di imprese ed attività economiche* (voce), in *Digesto delle Discipline Pubblicistiche*, Tomo XI, 1989;

- M. Carabba, *La nuova disciplina dei controlli nella riforma amministrativa*, in *Rivista trimestrale di diritto pubblico*, n. 4/1994;

- R. Caranta, *Le società pubbliche al vaglio dell'adunanza plenaria*, in *Giornale di diritto amministrativo*, n. 11/2008;

- R. Caranta, *Art. 97 cost.: Il 1° comma: imparzialità e buon andamento tra dottrina tradizionale e trepida giurisprudenza costituzionale*, in *Commentario alla Costituzione*, (a cura di) R. Bifulco, A. Celotto, M. Olivetti, Milano, 2006;

- G. Carbone, *Art. 100*, in *Commentario della Costituzione*, Branca, Milano-Roma, 1994;

- G. Carbone, *Corte dei conti*, in "Enciclopedia del diritto", Milano, 2000;

- A. Carosi, *La nuova disciplina dei controlli interni introdotta dal decreto legislativo n. 286/1999*, in *Enti Pubblici*, n. 9/2000;

- D. Casalini, *Oltre la tutela della concorrenza: le forme giuridiche nazionali di esercizio dell'impresa pubblica*, in *Giornale di diritto amministrativo*, n. 9/2009;

- G. Cascone – A. Ciatelli, *Il controllo esterno sul sistema dei controlli interni*, in *Azienditalia*, 7, 2007;

- G. Cascone – R. De Martino, *Il nuovo assetto dei controlli alla luce della riforma costituzionale*, in *Azienditalia*, 2002;

- S. Cassese, *Gli statuti degli enti di Beneduce*, in "E' ancora attuale la legge bancaria del 1936?", Nis, Roma, 1987;

- S. Cassese, *Le privatizzazioni in Italia*, in "Rivista trimestrale di diritto tributario", 1988;

- S. Cassese, *I moscerini e gli avvoltoi. Sistema dei controlli e riforma della Costituzione*, in “Il corriere giuridico”, 1993, n. 2, Corte dei Conti, centro fotolitografico, 1995;
- S. Cassese, *Dal controllo sul processo al controllo sul prodotto*, in Presidenza del Consiglio dei ministri. Dipartimento per la funzione pubblica, “Il nuovo sistema di controllo interno nelle pubbliche amministrazioni”, Istituto Poligrafico Zecca dello Stato, Roma, 1993;
- S. Cassese, *Le trasformazioni dell’organizzazione amministrativa*, in “Rivista trimestrale di diritto pubblico”, 1985;
- S. Cassese, *Controllo della spesa pubblica e direzione dell’amministrazione*, in “Politica del Diritto”, I, 1973;
- S. Cassese, *Il controllo delle partecipazioni statali*, in “Rivista Trim. Dir. Pubblico”, 1980;
- S. Cassese, *La nuova costituzione economica*, Bari, 2007;
- S. Cassese, *Le disfunzioni dei controlli amministrativi*, in “I controlli nella Pubblica Amministrazione”, Il Mulino, 1993;
- Cerulli Irelli, *Note critiche in tema di attività amministrativa secondo modelli negoziali*, in Dir. Amm., 2003;
- V. Cerulli Irelli – F. Luciani, *Il controllo di regolarità amministrativa e contabile*, in “Il sistema dei controlli interni nelle Pubbliche amministrazioni”, E.F. Schlitzer (a cura), Milano, Giuffrè, 2002;
- V. Cerulli Irelli, *La posizione costituzionale della Corte dei conti tra funzione giurisdizionale e di controllo*, in “Atti del Convegno di Varenna”, 2005;
- V. Cerulli Irelli, *L’impresa pubblica nella Costituzione economica italiana*, Nota elaborata per il gruppo di studio su Astrid su “La Costituzione economica a 60 anni dalla Costituzione”, 2008;
- C. Chiappinelli, *La salute tra controllo e giudizio contabile*, in R. Balduzzi (a cura di), *Cittadinanza, corti e salute*, Padova, Cedam, 2007;

- C. Chiappinelli, *La evoluzione del sistema dei controlli e la relazione sul rendiconto generale dello Stato*, Relazione alla X Conferenza Nazionale sulla Misurazione dell'azione amministrativa, su "La valutazione delle azioni pubbliche per il cittadino", Roma, CNEL, 5 marzo 2009;
- C. Chiappinelli – L. Condemi – M.C. Cipolloni, *Programmazione controlli responsabilità nelle pubbliche amministrazioni*, Giuffrè, Milano 2010;
- C. Chiarenza, *Problematiche specifiche delle istruttorie e dei giudizi in materia di S.p.A. pubbliche*, relazione all'incontro di studio sul tema "Evoluzione normativa giurisprudenziale delle ipotesi di responsabilità sanzionatoria e di altre forme tipizzate di responsabilità introdotte dall'ordinamento ed affidate dalla cognizione del Giudice contabile", Roma, 2008;
- M. Clarich, *Privatizzazioni (voce)*, in *Digesto delle Discipline Pubblicistiche*, Tomo IV, 1989;
- M. Clarich, *Società di mercato e quasi-amministrazioni*, Relazione al convegno Assonime-LUISS su "Le società pubbliche tra Stato e mercato: alcune proposte di razionalizzazione della disciplina", Roma, 13 maggio 2009;
- V. Cocucci, *La responsabilità degli amministratori nelle società miste a partecipazione pubblica minoritaria tra azione endosocietaria ed azione erariale*, in *Diritto dell'Economia*, 2009;
- G. Cogliandro, *L'evoluzione organizzativa del controllo*, in "Rivista della Corte dei conti", novembre-dicembre 1998, n. 6;
- R. Colangelo, *Nuove questioni in tema di società a partecipazione pubblica*, in *Dircomm.it*, 2008;
- M. Colonna, *Danni al patrimonio della società. Difetto di giurisdizione della Corte dei conti – giurisdizione del giudice ordinario*, in *www.lexitalia.it*, 2010;

- M. Condemi, *Evoluzione della giurisdizione della Corte dei conti alla luce delle recenti pronunce della Suprema Corte di Cassazione*, in *Enti pubblici*, 2006;
- G. Corsini, *I controlli interni nella pubblica amministrazione dopo la riforma Brunetta*, in *Rivista della Corte dei conti*, 2010, 1.
- G. Corso, *Impresa pubblica, organismo di diritto pubblico, enti pubblici: la necessità di un distinguo*, in *Servizi pubblici e appalti*, 2004;
- G. Corso, *I controlli sull'attività e sulla spesa degli enti locali nel quadro della Costituzione*, in *Corte dei conti, Sistema dei controlli*;
- C. Cossiga, *La Consulta legittima i controlli della Corte dei Conti su bilanci e rendiconti*, in <http://portale.webifel.it/>;
- D. Da Empoli, P. De Ioanna, G. Vegas, *Il bilancio dello Stato. La finanza pubblica tra Governo e Parlamento*, Milano, 2005;
- M. D'Alberti, *Poteri pubblici, mercati e globalizzazione*, Il Mulino, 2008;
- G. D'Auria, *Appunti sui controlli amministrativi dopo il nuovo titolo V (parte II) della Costituzione*, Convegno organizzato della Scuola Superiore dell'Amministrazione Pubblica Locale, sede dell'Emilia Romagna, su "Le autonomie locali dopo la riforma del titolo V della Costituzione", Bologna, 8 febbraio 2002;
- G. D'Auria, *Modelli di controllo nel settore pubblico*, in S. Cassese (a cura), *I controlli nella Pubblica Amministrazione*, Bologna, 1994;
- G. D'Auria, *Considerazioni sparse su controlli interni, controlli esterni e controlli "per la coesione del sistema"*, in AA.VV., *I controlli delle gestioni pubbliche*, Roma, Banca d'Italia, 1999;
- G. D'Auria, *Ispettorato. I) Nozioni e profili generali*, in *Enciclopedia Giuridica*, vol. XVII, Treccani, Rom, 1989;
- G. D'Auria, *I controlli*, in S. Cassese (a cura di), *Trattato di Diritto Amministrativo*, Tomo secondo, 2003;

- G. D'Auria, *Amministratori e dipendenti di enti economici e società pubbliche, quale "revirement" della Cassazione sulla giurisdizione di responsabilità amministrativa*, in *Foro Italiano*, I, 2005;
- G. D'Auria, *Responsabilità dell'amministrazione e responsabilità del funzionario*, Convegno di studi di scienza dell'amministrazione sul tema "La responsabilità della p.a. per lesioni di interessi legittimi", Varenna, 2006;
- G. D'Auria, *I controlli e la copertura finanziaria delle leggi*, in *Giornale di diritto amministrativo*, n. 7/2010;
- G. D'Auria, *Dai controlli di legittimità ai controlli di gestione*, in "Il nuovo sistema di controllo interno nella Pubblica Amministrazione", Roma, Istituto Poligrafico Zecca dello Stato, 1993;
- C. De Benetti, *Il controllo di gestione nella procedimentalizzazione della funzione amministrativa. I controlli interni negli enti locali*, Padova, Cedam, 2001;
- S. de Gotzen, *Lo status di "neutralità" dei componenti dei collegi sindacali delle aziende sanitarie locali li pone al di fuori dello spoil system*, in *Le Regioni*, 2009;
- P. De Joanna, Commissione bilancio presso la Camera dei Deputati – Audizione del 24 settembre 2009;
- G. Della Cananea, *Responsabilità degli amministratori delle società pubbliche e regole di concorrenza*, in "Riv. Dir. delle Società", 2007;
- A.R. De Dominicis, *Casi di "malagestio" nella conduzione privatistica delle società per azioni a capitale pubblico*, in *Rivista della Corte dei conti*, 2006;
- M. G. Della Scala, *Le società legali pubbliche*, in *Dir. Amm.*, 2005;
- B. Dente, *L'evoluzione dei controlli interni negli anni '90*, in *Il lavoro nelle pubbliche amministrazioni*, 1999;

- L. D'Alessio, *L'evoluzione dei controlli interni, possibili sinergie*, intervento al workshop su "La sinergia dei controlli" presso la Ragioneria Generale dello Stato, Roma, 2010, in www.rgs.tesoro.it;
- M.S. De Rosa – B.G. Mattarella, *Le funzioni di controllo della Corte dei Conti*, in Commentario alla Costituzione, (a cura di) R. Bifulco, A. Celotto, M. Olivetti, Milano, 2006;
- F. Di Cristina, *Il potere d'ispezione amministrativo-contabile dello Stato e l'autonomia finanziaria delle Regioni*, in Giornale di Diritto Amministrativo, 6, 2011;
- G. Di Gaspare, *Privatizzazione delle imprese pubbliche (voce)*, in Enciclopedia giuridica, Treccani, 1993;
- M. D'Orsogna, *I controlli di efficienza*, in "Diritto amministrativo" (a cura di F.G. Scoca), Torino, II ed. Giappichelli, 2008;
- E. Ferrari, *L'impresa pubblica tra il Trattato e le direttive comunitarie*, in Servizi pubblici e appalti, 2004;
- L. Fiorentino, *Evoluzioni e permanenze nei controlli della Ragioneria Generale dello Stato*, in I controlli amministrativi, U. Allegretti (a cura), Bologna, 1995;
- L. Fiorentino (a cura di), *Il regolamento sull'amministrazione e la contabilità degli enti pubblici*, Milano, 2005;
- F. Franchini, *Natura e limiti del controllo del Parlamento e della Corte dei conti sugli enti sovvenzionati dallo Stato*, in "Annali della Facoltà di Giurisprudenza dell'Università di Camerino", Vol. XIX, Milano, 1952;
- E. Gallina, *Attività di controllo della Corte dei conti sulla gestione degli enti sovvenzionati dallo stato: le relazioni sugli enti e sezioni di riforma fondiaria*, Milano, 1965;
- P. Germani, *La Ragioneria Generale dello Stato ed i controlli di finanza pubblica*, Roma, 1995;

- M.S. Giannini, *Autonomia ad vocem* (voce), Enc. Dir., IV, Milano, 1959;
- M.S. Giannini, *Il problema dell'assetto e della tipizzazione degli enti pubblici nell'attuale momento*, Convegno di studi "Riordinamento degli enti pubblici e funzioni delle loro avvocature", Napoli, 21 – 22 ottobre 1973;
- M. S. Giannini, *Controllo: nozione e problemi*, in Rivista Trimestrale di Diritto Pubblico, 1974;
- M.S. Giannini, *Rapporto sui principali problemi dell'Amministrazione dello Stato*, trasmesso alle Camere il 16 novembre 1979;
- M.S. Giannini, *Le ispezioni amministrative*, Milano, Giuffrè, vol. II;
- M. S. Giannini, *Manuale di diritto amministrativo*;
- G. Guarino, *Efficienza e legittimità dell'azione dello Stato: le funzioni della Ragioneria dello Stato nel quadro di una riforma della pubblica amministrazione*, in "Rivista Trimestrale di Diritto Pubblico", 1969;
- V. Guccione, *La riforma dei controlli al vaglio della Corte (nota a Corte cost., 27 gennaio 1995, n. 29)*, in Giornale di diritto amministrativo, n. 4/1995;
- V. Guccione, *La nuova fisionomia del controllo interno. Modelli organizzativi e prime esperienze*, in Rivista Trimestrale di Diritto Pubblico, n. 3, 1998;
- P.G. Jaeger, *Privatizzazioni: profili generali (voce)*, in Enciclopedia giuridica, Treccani, 1993;
- L. Hinna, *Pubbliche amministrazioni: cambiamenti di scenario e strumenti di controllo interno*, Padova, Cedam, 2002;
- L. Hinna, *Considerazioni sul secondo rapporto sullo stato dei controlli interni nei ministeri*, Presidenza del Consiglio dei Ministri, Stato e prospettive dei processi di programmazione strategica dei

ministeri (riflessione alla luce del secondo rapporto del Comitato), Dipartimento per l'Informazione e l'editoria, 2004;

- C. Ibba, *Azione ordinaria di responsabilità e azione di responsabilità amministrativa in materia di società in mano pubblica. Il rilievo della disciplina privatistica*, in Responsabilità amministrativa e giurisdizione contabile (ad un decennio dalle riforme) - Atti del Convegno di studi di scienza dell'amministrazione, Varenna, 2006;

- A. Lamorgese, *Impresa pubblica: profili giurisdizionali*, relazione al Convegno sul tema "Il regime giuridico dell'impresa pubblica", Università Roma Tre, 2008;

- G. Landi, *Ispezioni ed inchieste amministrative*, in Enciclopedia Giuridica, vol. XVII, Treccani, Roma, 1989;

- R.L. Levi, *La persona giuridica pubblica*, in Rivista Trimestrale di Diritto Pubblico, n. 3, 1951;

- R. Lombardi, *Contributo allo studio della funzione di controllo*, Giuffrè, Milano, 2003;

- L. Lunghi, *Azione sociale di responsabilità e azione di responsabilità patrimoniale nella gestione di società a partecipazione pubblica*. Brevi note sulla sentenza Corte di Cassazione S.U. n. 26806 del 2009, in www.contabilita-pubblica.it;

- M.V. Lupò Avagliano, *Controllo contabile (voce)*, in Digesto delle Discipline Pubblicistiche, Tomo IV, 1989;

- R. Malizia, *Finanza pubblica e contabilità nazionale*, in G. Ragazzi (a cura), "Trasparenza nei conti pubblici e controllo della spesa", Milano, Franco Angeli, 1997;

- G. Marasà, *Società speciali e società anomale (voce)*, in Enciclopedia giuridica, Treccani, 1993;

- A. Mari, *La trasformazione societaria di Autostrade s.p.a.*, in Giornale di diritto amministrativo, n. 1/2007;

- A. Massera, *Le società pubbliche: principi di riordino del quadro giuridico. Osservazioni in margine al rapporto Assonime*,

intervento alla Tavola rotonda sul tema organizzata dalla SPISA in collaborazione con IISA e Assonime, Bologna, 2009;

- D. Mastroianni - Ispettore Generale Capo di Finanza della Ragioneria generale dello Stato - intervento al Workshop del 3 marzo 2010 “La sinergia dei controlli”, tenutosi presso la Ragioneria Generale dello Stato (*La validità del controllo amministrativo-contabile in un sistema integrato di controlli*);

- F. Merusi, *Pubblico e privato nell’istituto della responsabilità amministrativa ovvero la riforma incompleta*, in Responsabilità amministrativa e giurisdizione contabile (ad un decennio dalle riforme)

- Atti del 51° Convegno di studi di scienza dell’amministrazione, Varenna, 2006;

- M. Minerva, *Danno derivante dalla cattiva gestione delle società a partecipazione pubblica (ovvero per una società pubblica “sincera”)*, Relazione presentata in occasione del Convegno di Studi sul tema “L’azione di responsabilità amministrativa con particolare riferimento all’attività istruttoria del Pubblico Ministero contabile”, Perugia, 18 e 19 aprile 2008, pubblicato su Rivista della Corte dei conti, n. 2, 2008;

- Ministero dell’Economia e delle Finanze – Ragioneria Generale dello Stato – Servizio Studi Dipartimentale, *La riforma della contabilità e della finanza pubblica; novità, riflessioni e prospettive*, Roma, 2010;

- E. Moavero Milanesi, *Privatizzazioni: diritto comunitario (voce)*, in Enciclopedia giuridica, Treccani, 1993;

- A. Monorchio (a cura), *La finanza pubblica italiana dopo la svolta del 1992*, Bologna, 1996;

- A. Monorchio – L. G. Mottura, *Compendio di contabilità di Stato*, seconda edizione, Cacucci editore, Bari, 2006;

- C. Mortati, *Istituzioni di diritto pubblico*, I, Padova, Cedam, 1991;

- G. Napolitano, *Le società pubbliche tra vecchie e nuove tipologie*, in Rivista delle società, 2006;
- G. Napolitano, *Soggetti privati e “enti pubblici”?*, in Dir. Amm., 2003;
- M. Nigro, *Gli enti pubblici con dimensione territorialmente definita: problemi vecchi ed esperienze nuove*, in Rivista Trimestrale di Diritto Pubblico, n. 2, 1976;
- F.S. Nitti, *Discorsi parlamentari, pubblicati per deliberazione della Camera dei Deputati*, II, Roma, 1974;
- M. Orefice, *Manuale di contabilità pubblica*, Roma, seconda edizione, Direkta editore, Roma, 2007;
- V. Ottaviano, *Note in tema di crisi dei controlli di legittimità e controlli sulle Università*, in Studi in onore di F. Benvenuti, III, Modena, Mucchi, 1996;
- F.P. Pandolfo, *La struttura e le attribuzioni della Corte dei conti*, Milano, 1960;
- G. Pastori, *Indicazioni di sintesi*, in “I controlli amministrativi sulle regioni”, (a cura di) G. Pastori, Milano, 1990;
- A. Pavan - E. Reginato, *Programmazione e controllo nello Stato e nelle altre amministrazioni pubbliche. Gestione per obiettivi contabilità economica*, Giuffrè, Milano, 2003;
- R. Perez, *La disciplina finanziaria degli enti pubblici dalla prima guerra mondiale agli anni sessanta*, in (a cura di) R. Perez, “La disciplina finanziaria e contabile degli enti pubblici”, Bologna, 1991;
- R. Perez, *La riforma dei controlli al vaglio della Corte (nota a Corte cost., 27 gennaio 1995, n. 29)*, in Giornale di diritto amministrativo, n. 4/1995;
- G. Piperata, *Le società pubbliche al vaglio dell’adunanza plenaria*, in Giornale di diritto amministrativo, n. 11/2008;

- S. Pozzoli, *I controlli finanziari e contabili e il ruolo futuro della Corte dei conti. Un approccio economico-aziendale*. Intervento al Convegno di studi amministrativi. Varenna, 2006;
- P.L. Rebecchi, *“Sviamento” nell’utilizzo delle pubbliche risorse e giurisdizione di responsabilità amministrativo contabile*, in *Rivista della Corte dei conti*, 2006;
- B. Rinaldi, *Sull’applicazione della «teoria del contagio» alle diverse attività di un organismo di diritto pubblico operante nei settori speciali, nota a sentenza della Corte di Giustizia del 10 aprile 2008, causa C-393/06*, in *“Rivista italiana di diritto pubblico comunitario”*, 2008;
- M. Ristuccia, *La responsabilità “sociale” erariale nelle società pubbliche*, in *“Riv. Corte dei conti”*, 2005;
- G. Rivosecchi, *La riforma della legge di contabilità, tra riaffermazione del diritto al bilancio del Parlamento e concezioni statocentriche del coordinamento della finanza pubblica*, in www.forumcostituzionale.it dell’8 giugno 2009;
- G. Romagnoli, *La società degli enti pubblici; problemi e giurisdizione del tempo delle riforme*, in *“Giur. Comm.”*, 2006;
- R. Rordorf, *Le società pubbliche nel codice civile*, in *“Le Società”*, 2005;
- E. Rosati, *I più recenti orientamenti in materia di controllo sulle Amministrazioni Statali*, in *“La Funzione amministrativa”*, Roma, Santini, 1995;
- A. Rossi, *Società con partecipazione pubblica (voce)*, in *“Enciclopedia giuridica”*, Treccani, 1993;
- G. Salvemini (a cura di), *I guardiani del bilancio. Una norma importante ma di difficile applicazione: l’articolo 81 della Costituzione*, Marsilio editore, 2003;

- M.A. Sandulli, *Imprese pubbliche e attività estranee ai settori esclusi: problemi e spunti di riflessione*, in Servizi Pubblici a appalti, 2004;
- M.A. Sandulli, *L'art. 16 bis del decreto milleproroghe sulla responsabilità degli amministratori e dipendenti delle spa pubbliche: registrazione o ampliamento della giurisdizione della Corte dei conti? (ovvero l'effetto perverso delle norme last minute)*, in www.federalismi.it, 2008;
- G. Scartozzi, *Privatizzazione degli enti previdenziali (voce)*, in Enciclopedia giuridica, Treccani, 1993;
- M. Sciascia, *Diritto delle gestioni pubbliche*, Giuffré, 2007;
- F.G. Scoca, *Il punto sulle cd. Società pubbliche*, in “Il diritto dell'economia”, 2005;
- F.G. Scoca, *Fondamento storico ed ordinamento generale della giurisdizione della Corte dei conti in materia di responsabilità amministrativa*, in Responsabilità amministrativa e giurisdizione contabile (ad un decennio dalle riforme) - Atti del Convegno di studi di scienza dell'amministrazione, Varenna, 2006;
- E.F. Schlitzer, *Il regime giuridico della responsabilità degli amministratori e dipendenti delle s.p.a. a partecipazione pubblica e l'art. 16 bis del c.d. mille proroghe (d.l. 31/12/2007 n. 248 convertito in legge 28/02/2008 n. 31)*, in www.federalismi.it, 2008;
- O. Sepe, *Controlli, I); Profili generali, II: Controlli amministrativi*, in Enciclopedia Giuridica, Roma, 1990;
- D. Sorace, *La responsabilità amministrativa di fronte all'evoluzione della pubblica amministrazione: compatibilità, adattabilità o esaurimento del ruolo?*, in “Responsabilità amministrativa e giurisdizione contabile (ad un decennio dalle riforme)”, Atti del 51° Convegno di studi di Scienza dell'Amministrazione, Varenna, 2006;

- D. Sorace, *Diritto delle amministrazioni pubbliche*, Bologna, Il Mulino, 2007;
- F. M. Spano, *L'organizzazione e la gestione dei processi di governo, tecnostrutturali e di supporto delle aziende sanitarie pubbliche*, Milano, Giuffrè, 2004;
- F. Staderini, *La riforma dei controlli nella pubblica amministrazione*, Padova, 1985;
- E. Starnino in R. Loiero (a cura di), *Commentario alla nuova legge di contabilità e finanza pubblica*, Dike editrice, Roma, 2010;
- - A. Taradel, *Problemi dell'amministrazione contemporanea: dai controlli di conformazione a quelli di integrazione*, in *La ponderazione degli interessi nell'esercizio dei controlli (Atti del XXXIV Convegno di studi di scienza dell'amministrazione – Varenna – 1988)* Milano, Giuffrè, 1991;
- A.L. Tarasco, *Il problema dell'efficacia dei controlli ispettivi esterni*, in *Nuove autonomie*, fasc. 1, 2010;
- V. Tenore, *L'ispezione amministrativa e il suo procedimento*, Milano, 1999;
- R. Tomei, *“L'ispezione amministrativa (voce enciclopedica)”*, in *Enciclopedia Giuridica*, vol. XVII, Treccani, Roma, 1989;
- L. Torchia, *La responsabilità amministrativa per le società in partecipazione pubblica*, Relazione al convegno Assonime - LUISS su “Le società pubbliche tra Stato e mercato: alcune proposte di razionalizzazione della disciplina”, Roma, 13 maggio 2009;
- L. Torchia, *Responsabilità civile e responsabilità amministrativa per le società in partecipazione statale: una pericolosa sovrapposizione*, Servizi pubblici e appalti, 2006;
- A. Turolla, *La determinazione e il controllo dei costi nelle organizzazioni ospedaliere*, Milano, Giuffrè, 1997;
- Università degli studi del Sannio, 14 febbraio 2011, Benevento, *Il ruolo di custode delle risorse pubbliche della Corte dei Conti, il*

rispetto dell'equilibrio economico-finanziario del settore pubblico e la tutela della legalità: la lotta alla corruzione, Conferenza del Presidente della Corte dei Conti Luigi Giampaolino;

- S. Valentini, voce enciclopedia “*Ispezioni*”, in Enciclopedia del diritto, vol. XXII, Milano, Giuffrè, 1972;
- S. Valentini, *Le ispezioni amministrative*, Milano, 1999;
- G. Vegas, *Il nuovo bilancio pubblico*, Il Mulino, Bologna, 2010;
- Workshop “*La sinergia dei controlli*”, Ragioneria Generale dello Stato, 3 marzo 2010;
- G. Zaccaria, *L'ispezione amministrativo-contabile: profilo sistematico e analisi funzionale*, Roma, 1969;
- G. Zaccaria, *Saggi in onore del centenario della R.G.S.*, Roma, 1970;
- G. Zaccaria, *Corso di contabilità di Stato e degli Enti pubblici*, Roma, 1974;
- S. Zambardi – G. Astegiano, *Compendio di contabilità pubblica*, seconda edizione, Cedam, 2007;